

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ
ОЛИЙ ВА ЎРТА-МАХСУС ТАЪЛИМ ВАЗИРЛИГИ**

**НАМАНГАН
МУҲАНДИСЛИК-ПЕДАГОГИКА ИНСТИТУТИ**

КАСБ ТАЪЛИМИ ФАКУЛЬТЕТИ

2-КТБҲА-13 ГУРУҲ ТАЛАБАСИ

БАҲРАМОВ АЗАМАТ АЪЗАМЖОН ЎҒЛИНИНГ

**“АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИНИ
РЕЖАЛАШТИРИШ ВА ТАШКИЛ ЭТИШНИНГ
ЗАМОНАВИЙ ХУСУСИЯТЛАРИ”**

МАВЗУСИДАГИ БИТИРУВ МАЛАКАВИЙ ИШИ

Илмий раҳбар:

проф.Б.Махмудов

Наманган 2017

Мундарижа

Кириш

1-боб. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитларида аудиторлик текширувининг моҳияти ва уни режалаштириш асослари

- 1.1. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитларида аудиторлик текширувининг ўзига хос хусусиятлари
- 1.2. Аудиторлик текширувини ўтказиш юзасидан шартномавий муносабатлар
- 1.3. Аудиторлик текшируви режаси ва дастурини тузишнинг хусусиятлари
- 1.4. Аудиторлик текширувида жиддийликни аниқлаш ва аудиторлик таваккалчилиги.

2-боб. Аудиторлик текширувини ташкил этиш ва уни ўтказишнинг замонавий хусусиятлари

- 2.1. Аудиторлик текширувини ўтказишда дастлабки аудитни режалаштириш ва ташкил этиш
- 2.2. Аудиторлик текширувида далил тўплаш босқичи
- 2.3 Аудиторлик текширувини якунлаш ва ундаги амаллар

3-боб. Мавзуни ўқитиш методикаси

- 3.1. Маъруза машғулоты методикаси
- 3.2. Амалий машғулот методикаси

Хулоса

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

Кириш.

Мавзунинг долзарблиги. Мамлакатимизда бозор иқтисодиётига ўтиш шаклан хилма-хил мулкчиликка асосланган ва ташкилий-иқтисодий тавсифдаги кўплаб корхоналарнинг пайдо бўлишига олиб келмоқда. Жумладан, деҳқон ва фермер хўжаликлари, кичик бизнес ва хусусий корхоналар, маъсулияти чекланган жамиятлар, акциядорлик жамиятлари, кўшма корхоналар ва бошқалар шаклланмоқда. Бундай янги тузулмаларда етарли даражада профессионал малака, тажриба, билим ва корхоналар фаолиятини тартибга солиб турувчи янги қонун-қоидаларни пухта биладиган бухгалтерлар етишмаслиги оқибатида ҳуқуқ-тартибот органларининг аралашув ҳоллари учрайди. Иқтисодиётнинг эркинлаштирилиши ва ислохотларнинг чуқурлаштирилиши натижасида корхоналар фаолиятининг самарадорлигини ошириш, аудиторлик текширувидан ўтказиш, ҳамда ҳисоб-китобни яхшилаш мақсадида уларга маслаҳат, йўл-йўриқ, ҳуқуқий ва бошқа турлардаги срдм кўрсатадиган малакали хизматнинг янги шакли - аудиторлик фаолиятига эҳтиёж янада кучаймоқда. Зеро, Ўзбекистон Республикасининг Биринчи Президенти И.А.Каримов таъкидлаганидек: «Тадбиркорлар манфаатини ҳимоя қилишда аудиторлик фаолиятининг мавқеини янада ошириш керак»¹. Бундай фаолиятнинг асосий вазифаси, биринчи навбатда, корхона молия-хўжалик фаолиятини назорат қилиб турадиган бухгалтерлик ҳисоби тизими, фаолият натижаларини баҳолайдиган жорий ва йиллик ҳисоботларнинг қонунийлигини тасдиқлашдан иборатдир.

Ўзбекистон Республикаси "Аудиторлик фаолияти тўғрисида"ги Қонунининг 10-бандида қайд этилган корхоналар ва ташкилотлар таркибига қирадиган хўжалик юритувчи субъектлар, шунингдек, кредиторлар, мол етказиб берувчилар, акциядорлар ва бошқа инвесторлар олдида маълум иқтисодий ишончга эга бўлишни истаган хўжалик юритувчи субъектлар ўз молиявий ҳисоботини аудиторлик текширувидан ўтказишлари шарт.

Аудиторлик текширувининг вазифаси - бу корхонанинг молиявий ҳисоботлари унинг молиявий ҳолати ва фаолият натижаларини қай даражада ҳаққоний акс этиши тўғрисида малакавий ҳулоса беришдан иборатдир. Аудиторлар дастлабки ҳужжатлар, пул маблағлари қолдиқларини текширишлари, корхонада товар-моддий захиралар, асосий воситалар ва номоддий активларни инвентарлаш ҳақиқийлигини аниқлашлари, дебиторлик ва кредиторлик қарзларнинг ҳаққонийлигини текширишлари, ички хўжалик назорат тизими самарадорлигини аниқлашлари ҳамда бухгалтерия ҳисоби Ўзбекистон Республикаси меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга мувофиқ олиб борилаётганига ишонч ҳосил қилишлари лозим.

¹ Каримов И. А. «Жамиятда тадбиркорлик руҳини қарор топтириш тараққиёт гарови» Туркистон газетаси 2001 йил 18 июл.

Демак, юқоридагиларни талабаларга илғор педагогик технологиялар асосида ўқитишни тадқиқ қилиш ва такомиллаштириш юзасидан таклифлар бериш тадқиқот иши мавзуси долзарблигини кўрсатади ва мавзуни чуқур ўрганишни тақозо қилади.

Тадқиқот мавзусининг ўрганилганлик даражаси. Шу кунга қадар, мамлакатимизда аудиторлик фаолиятининг ўрни, аҳамияти, тамойиллари ва ривожланишини тадқиқ қилиш ва такомиллаштириш билан боғлиқ масалаларга оид қатор иқтисодчи олимларимизнинг илмий ишлари олиб борилди ва бу ишлар тобора такомиллатирилиб борилмоқда. Жумладан, М. Тулаходжаева, Р. Дўстмурадов З. Маматов, Б. Хамдамов, Б. Хасанов, Б. Арзикулов, Б. Ҳакимов, Т. Маликов, С. Қодирхонов, И. Абдукаримов, Н. Санаев Қ. Мусаев, М. Қудратов, каби иқтисодчи олимлар бугунги кунда ушбу масала билан жиддий шуғулланишмоқда.

Тадқиқотнинг мақсади ва вазифалари. Битирув малкавий ишининг мақсади аудитни ташкил этишдан то аудиторлик хулосасини тузишгача бўлган жараёнларни илмий жиҳадан янада ривожлантиришнинг энг муҳим йўллариини излаш ва асослаб бериш, ишлаб чиқилган тавсияларни амалиётчи аудиторларни тайёрлаш ва қайта тайёрлаш тизимига, таълим муассаларининг ўқув жараёнига жорий этишдан иборат. мақсадларга эришиш учун қуйидаги вазифалар белгилаб олинди:

- Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида аудитнинг зарурлиги ва ролини тадқиқ қилиш;
- Аудитнинг хусусияти ва аудиторлик фаолияти ташкилий асослари билан таништириш;
- Аудиторлик фаолияти тамойиллари ва уларнинг меъёрий ҳуқуқий ҳужжатларда акс эттирилишини ёритиш;
- Мавзуни илғор педагогик технологиялар асосида ўқитиш методикасини ишлаб чиқишдан иборат.

Тадқиқотнинг услубий ва назарий тадқиқ усуллари. Битирув малакавий ишининг услубий асосларини Ўзбекистон Республикасида Ўзбекистон Республикаси 2000 йил 26 майда янги таҳрирдаги «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонун ва шунга мувофиқ Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябр 365-сон «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларнинг ролини ошириш тўғрисида»ги қарори, Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари, Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлис томонида қабул қилинган қонунлар, Вазирлар Маҳкамаси Қарорлари ва Президент И.А.Каримовнинг асарларида олға сурилган илмий-иқтисодий ғояларга суянган ҳолда тадқиқ этилади.

Тадқиқотнинг назарий асосларини эса иқтисодий адабиётлар, монографиялар, иқтисодий газета ва журналлардаги мақолалар ташкил қилади.

Тадқиқотнинг предмети ва объекти. Тадқиқотнинг предмети бўлиб, аудитни ташкил этиш, аудиторлик хулосаси ва уларни тузиш тартиби билан боғлиқ масалалар хизмат қилган. Тадқиқот объекти сифатида касб ҳунар коллежларида мавзуни ўқитиш жараёни олинди.

Тадқиқотни амалий аҳамияти. Битирув малакавий ишида баён қилинган тавсиялар ҳам, иқтисодий-статистик ноанъанавий усулларнинг амалда қўлланиши ҳам аудиторлик ташкилотлари ва уларнинг мижозлари учун фойдалидир. Унинг амалий натижалари биз тадқиқ қилаётган мавзуни касб-ҳунар коллежлари ва олий таълим муассасаларида ўқитиш даражасини кўтариш, таълим самарадорлигини ошириш ва такомиллаштиришга хизмат қилади

Тадқиқотни таркибий тўзилиши. Битирув малакавий иши кириш, учта боб, хулоса ва адабиётлар рўйхатидан иборат.

1-боб. Иқтисодийни модернизациялаш шароитларида аудиторлик текширувининг моҳияти ва уни режалаштириш асослари

1.1. Иқтисодийни модернизациялаш шароитларида аудиторлик текширувининг ўзига хос хусусиятлари

Иқтисодийни модернизациялаш ва ислохотларнинг чуқурлаштириш натижасида хусусий секторни кенгайтириш, кичик бизнес, фермер хўжаликлари ва тадбиркорликни ривожлантириш борасида туб бурилишга эришилди. Бундай шароитда ҳолисона назорат тури бўлган аудиторлик ташкилотларининг фаолиятини ва янада ошириш талаб қилинади.

Барчамизга маълумки, мамлакатдаги хизмат кўрсатиш соҳасининг ривожланиши унинг иқтисодий таракқий этишига тўғридан-тўғри таъсир кўрсатади. Бу борада Биринчи Президентимиз И.А.Каримовнинг хизмат кўрсатиш соҳасидаги қуйидаги фикрларига эътибор қаратсак, “Ўтган йили иқтисодийтимизни таркибий ўзгартириш ва диверсификация қилишни чуқурлаштириш, бандликни таъминлаш, одамларимизнинг даромади ва ҳаёт сифатини оширишнинг муҳим омил ва йўналишларидан бири тариқасида хизмат кўрсатиш ва сервис соҳасини жадал ривожлантириш борасидаги тизимли ишлар изчил давом эттирилди. 2015 йилда ялпи ички маҳсулот ўсишининг ярмидан кўпи хизмат кўрсатиш соҳаси ҳиссасига тўғри келгани бу тармоқнинг иқтисодийтимиздаги ўрни ва таъсири нақадар катта эканини кўрсатади”².

Замон талаби билан хизматлар таркиби ҳам тубдан ўзгариб бормоқда. Бу борада аудиторлик фаолиятини алоҳида эътироф этишимиз мумкин. Мамлакатимиз мустақилликка эришгандан сўнг молиявий назоратнинг замонавий шакли бўлган – аудиторлик хизматининг ривожлантиришга эътибор кучайди. Бу борада катта ишлар амалга оширилганини, аудит соҳасида яратилган меъёрий-ҳуқуқий асос, миллий аудит бозоримиздаги мавжуд аудиторлик фирмаларимиз ва уларда фаолият юритаётган аудиторлар, шу билан бирга ички аудиторлар салоҳиятида кўришимиз мумкин.

Галдаги вазифамиз ушбу хизмат турини такомиллаштириш, халқаро тажрибалардан фойдаланиб, улар уйғунлигига эришишдир. Бугун “аудиторлик текшируви”, “бухгалтерия ҳисоби тизими”, “ички аудит”, “ички назорат” каби иборалар нафақат шу соҳа вакиллари учун балки жамиятнинг бошқа қатламлари учун ҳам ёт тушунча эмас. Маълумки, аудиторлик ташкилотларининг асосий фаолияти аудиторлик текширувларини амалга оширишдир. Аудиторлик текширувларини ўтказишнинг бир қанча муҳим босқичлари бўлиб, текширишни режалаштириш, текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини

² И.А.Каримов. Мамлакатимизни 2015 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш яқунлари ва 2016 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги маърузасидан. //Халқ сўзи 2016 йил 21 январь 11 сон.

ўрганиш ва баҳолаш, аудитда муҳимлик ва аудиторлик рискани аниқлаш, аудиторлик далиллари тўплаш шулар жумласидандир³.

Бу эса ўз навбатида аудиторлик ташкилотлари олдида бир канча масалаларни долзарб қилиб қўяди, жумладан: хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи ва бошқа молиявий ахбороти тўғрилиги ва қонун ҳужжатларига мослигини аниқлаш мақсадида аудиторлик текширувини ўтказиш ҳамда бошқа малакали хизматлар кўрсатиш. Мамлакатимизда барқарор ва самарали иқтисодий шакллантириш борасида амалга ошириб келинаётган ислохотлар бугунги кунда ўзининг натижаларини намоён этмоқда. Жумладан, қисқа вақт ичида иқтисодийда чуқур таркибий ўзгаришларни амалга ошириш, аҳоли даромадларининг ўсишини таъминлаш, самарали ташқи савдо ҳамда инвестиция жараёнларини кучайтириш, қишлоқ хўжалигини ислоҳ қилиш, кичик бизнес ва хусусий тадбиркорлик соҳасини барқарор ривожлантириш, банк-молия тизими фаолиятини мустаҳкамлашда аҳамиятли ютуқлар қўлга киритилди.

Юқорида таъкидланганидек, мамлакатимизда инвестицияларни жалб этишда аввало ички манбаларни сафарбар этишга устувор аҳамият қаратилмоқда.

Мамлакатимизда бозор иқтисодиёти муносабатларининг шаклланиши ва ривожланиши натижасида турли мулкчилик шаклидаги хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятини самарали ташкил этиш ва уларга профессионал аудиторлик хизматлар кўрсатишни такомиллаштириш бугунги кунда долзарб масалалардан бири ҳисобланади. Аввало аудиторлик фаолиятини тартибга соладиган ҳуқуқий-меъёрий тизимни иқтисодий ислохотлар талабларига мос равишда ривожлантиришга боғлиқ. Шу нуқтаи-назардан, аудиторлик хизматларни ва аудиторлик фаолиятини самарали амалга ошириш кўп жиҳатдан меъёрий-ҳуқуқий асосларга боғлиқ бўлиб ҳисобланади.

Иқтисодий муносабатларни эркинлаштириш ва ислохотларни чуқурлаштириш натижасида корхоналар молиявий-иқтисодий фаолияти самарали ташкил этиш учун аудиторлик текширувидан ўтказиш, ҳамда ўзаро ҳисоб-китобни яхшилаш мақсадида уларга маслаҳат, йўл-йўриқ, ҳуқуқий ва бошқа турлардаги ёрдам кўрсатадиган малакали хизмат кўрсатадиган аудиторларга эҳтиёж янада кучаймоқда.

Ҳозирги кунда хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик фаолиятининг молиявий ҳисоботларда акс эттирилган натижаларни баҳолаш масалаларига янгича, замонавий ёндашув услублари жуда ҳам зарур. Бу мавжуд назарий, ташкилий – ҳуқуқий асослари ва амалий муаммолар бўйича аудиторлик фаолиятининг сифатини ошириш, ҳамда республикаимизда ташқи ва ички аудит текширувларини замонавий даражада ташкил қилиш ва уни ривожлантириш борасида чуқур тадқиқотлар ўтказишни тақозо этмоқда. Бир томондан, аудиторлик фаолиятининг халқаро тажрибаларига тизимли

³ С.Н. Абраева. Аудиторлик текшируви жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолашнинг аҳамияти. “Иқтисодий ва инновацион технологиялар” илмий электрон журнали. № 4, июль-август, 2016 йил 2 www.iqtisodiyot.uz

ёндашиш, уларни чуқур таҳлил қилиш, бошқа томондан бозор иқтисодиётининг жаҳон ҳам жамиятида эътироф этилган ўзбек моделининг хусусиятлари тўғрисидаги билимларимиздан максимал фойдаланган ҳолда, иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида молиявий ҳисобот ахборотларидан фойдаланувчилар учун назоратнинг махсус ташкилий шакли – аудитни истиқболли ривожлантириш зарурлиги аён бўлмоқда. Булар ўз навбатида мавзунинг долзарблигини белгилайди.

Бироқ, ўз ўрнида таъкидлаш лозимки, жаҳон иқтисодиётига интеграциялашув ва глобаллашувнинг ижобий томонлари билан бир қаторда маълум зиддиятли жиҳатлари ҳам мавжуд. Жумладан, турли мамлакатлардаги иқтисодий ривожланишнинг бир текисда бормаслиги, дунё мамлакатлари ўртасида ижтимоий-иқтисодий ривожланиш жиҳатидан тафовутнинг, экологик таҳдидларнинг кучайиб бориши, турли мамлакатларда аҳоли сони ўзгаришининг кескин фарқланиши каби ҳолатлар жаҳон хўжалигининг яхлит тизим сифатида барқарор ривожланишига тўсқинлик қилади. Шунингдек, мазкур жараёнларининг яна бир хусусиятли жиҳати – жаҳоннинг бир мамлакатида рўй бераётган ижтимоий-иқтисодий ларзаларнинг муқаррар равишда бошқа мамлакатларга ҳам ўз таъсирини ўтказиши ҳисобланади. Жаҳон ҳамжамияти бугунги кунда бошидан кечираётган молиявий инқироз ҳам айнан шу маънода глобаллашув жараёнларининг салбий оқибати сифатида намоён бўлади.

Жаҳон молиявий – иқтисодий инқирози шароитида хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятида сифатли аудит муҳим аҳамиятга эга. Хўжалик юритувчи субъектлар томонидан тузиладиган молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар инвестицион қарорлар қабул қилишда унга асосий маълумот манбаи сифатида қарашади. Шу мақсадда молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларни етарли даражада ишончли маълумотлар билан таъминлаш, ушбу молиявий ҳисоботларнинг аудиторлик текширувидан нечоғли сифатли ўтказилганлигига боғлиқ. Аудиторлик текширувларининг асосий мақсади хўжалик юритувчи субъектлар бухгалтерия ҳисоботларининг ишончлилиги тўғрисида аудиторнинг мустақил билдирилган фикридан иборат. Бунинг учун аудитор ҳисоботнинг ишончлилиги ёки унинг ишончлилигини рад этиш тўғрисидаги асосли фикр билдиришга имкон берадиган далилларни тўплаши зарур.

Молиявий ҳисобот маълумотларининг улардан малакали фойдаланувчиларга хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг натижалари тўғрисида тўғри ишонч билдиришларига ва тўғри хулосалар қилишга ва ушбу хулосаларга асосланган қарорлар қабул қилишга имкон берадиган даражаси тушунилади. Аудиторлик текширувлари ташкилот бухгалтериясини ўрганиш жараёнида шуни кўрсатмоқдаки, айрим корхоналарда бухгалтерлар малакаси етишмаслиги оқибатида дастлабки ҳужжатларга ишлов бериш, гуруҳлаш ва бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри (ёки бутунлай) акс эттирмасдан (асосан пул ва ҳисоб-китоб муомалалари), уларни девонхона папкаларида сақлаб қўйиш билан чекланилади. Натижада, ҳисоботларни тузишда кўплаб чалкашлиklar,

ноаниқликлар, жорий ҳисоб маълумотлари ва ҳисобот кўрсаткичларидаги номувофиқликлар юзага келади. Агар бухгалтерлик ҳисобини ташкил этиш ва юритишга талаб даражасида эътибор қилинганда, бундай чалкашликлар пайдо бўлмас эди. Бошқача қилиб айтганда, бу аудиторлик далиллар қанчалик ишончга сазовар ва ҳақиқатга яқин эканлигини тавсифлайди. Аудит жараёнида олинган далилларнинг ишончилиги мустақиллик ва манба компетентлиги, ички назорат тизимининг самарадорлиги каби омилларга боғлиқ. Аудиторнинг ўзи мустақил манбалардан олган далилларнинг ишончилиги даражаси ҳўжалик юритувчи субъектдан олинган далилларга қараган-да юқорироқ. Барча далиллар йиғиндисини фақат сўнгилари етарли бўлганидагина ишончли деб ҳисоблаш мумкин. Аудитор далилларни қанчалик тўғри ва ишончли кўриб чиқиб охирги босқичда аудиторлик хулосасини тўғри бериши корхона ҳақида ишончли фиркларни келтириб чиқаради. Бу хулосага таяниб корхона билан ҳамкорлик алоқаларини ўрнатувчи ташкилот ёки юридик шахс ўз инвестициясини шу ташкилот учун сарфлайди. Агар аудитор текшираётган корхонанинг ички ҳолати, тўлов қобилияти, мажбуриятлари ва ишлаш самарадорлиги ҳақида хулосасини нотўғри бузиб кўрсатса, корхона билан алоқа ўрнатган иккинчи ёки учинчи шахс ўз маблағини йўқотишига олиб келади. Масалан, Тижорат банклари фаолиятида аудитни ташкил қилиш ва уни амалга ошириш жараёнинг турли таъсларини кўриб чиқсак. Банкларда аудитни амалга оширишда аудитор фаолиятига таъсир килувчи омиллар тизимини қуйидаги келтирилган - чизмада акс эттирамиз.

Демак тижорат банклари инестицион портфелини аудитдан ўтказишда аудиторларнинг фаолиятига қўйиладиган талаблар, аудиторлик фаолияти стандартлари ва узлуксиз профессионал тайёргарлик каби омиллар таъсир кўрсатиши мумкин (1-чизма).

1-чизма.

Аудиторлар фаолиятига таъсир қилувчи омиллар⁴



⁴ «Аудит банков». Учеб. пособие/ Под ред. Г.Н. Белоглазовой, Л.П. Кроливецкой, Е.А. Лебедева, - М. Финансы и статистика/, 2001. 145 стр.

Тижорат банкларида аудитнинг зарурийлиги банкларнинг банкротлик рискига жуда яқинлик билан белгиланади, яъни банкнинг банкротлиги бир неча соҳа субъектлари бўлмиш кредиторлар ва мижозларнинг синишига олиб келиши ёки бошқа тижорат банкларининг фаолиятига салбий таъсир ўтказиши мумкин. Чунки иқтисодиётда тижорат банклари ва бошқа барча соҳа субъектлари ўзаро занжирли боғлиқ ҳисобланади.

Тижорат банкларида аудитни амалга оширишнинг муҳим вазифаларидан бири, банк тизимида одил рақобатни ташкил этиш ва келажақдаги салбий оқибатларни олдини олиш ҳисобланади.

Банк аудитининг яна бир вазифаси банклар томонидан мижозларга кўрсатилаётган хизматлар сифатини ошириш ва барча мижозларга бир хил муносабатда бўлишларини таъминлашдан иборатдир.

Ишончли ва самарали банк аудитини ташкил қилиш ва амалга ошириш энг аввало банк ходимларининг маъсулиятлари ва жавобгарлигини ошириш ҳамда назорат органлари ходимларининг малакасита боғлиқдир.

Тижорат банкларида инвестиция портфелини аудитдан ўтказиш Қонунлар, Ҳукумат қарорлари, Марказий банкнинг йўриқномалари ва бошқа қонун ости меъёрий ҳужжатлари асосида олиб борилади. Ҳукуқий-иқтисодий меъёрларни ўрнатилиши тижорат банкларини банкротлик чегарасидан огоҳ этиб туради. Бу эса, сифатсиз ёки ёмон бошқарувга эга банклар фаолиятини тартибга солиш ва тижорат банклари фаолиятининг ҳукуқий базасининг мустаҳкам эмаслиги банкларнинг банкрот бўлишига ҳамда бутун банк соҳасини инқирозига олиб келиши мумкин..

Шундай бир неча ҳолатларнинг ўзигина жуда катта миқдорда пул маблағларининг йўқолишига олиб келади. Бундан кўриниб турибдики, иқтисодий инқироз келиб чиқишининг кичик бир сабабчиси аудиторларнинг ҳулосасига ҳам боғлиқ экан. Банк тизимининг ишончли ва самарали бўлиши, уни аудит қилиш ва тартибга солиб турувчи ҳукуқий меъёрлар мажмуаси яратилиши ҳамда барча банкларда маълум бир андозалар асосида қўлланилиши лозим.

1.2. Аудиторлик текширувини ўтказиш юзасидан шартномавий муносабатлар

Аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартнома "мижоз-аудитор" ўзаро муносабатларини чегаралаб берувчи расмий ҳужжат ҳисобланади ва умумий жиҳатлари билан тадбиркорлик фаолиятида қўлланиладиган шартномалардан фарқ қилмайди. Бу ҳужжат, бошқа шартномалар каби, томонларнинг, яъни шартнома иштирокчиларининг, бу ерда буюртмачи-мижоз ва ижрочи-аудитор, ўзаро келишилган манфаатларини ҳукуқий томондан тартибга солади.

Шунинг билан бир қаторда, аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартнома тадбиркорликда қўлланиладиган бошқа шартномалардан муҳим фарқлари ҳам мавжуд - бу, биринчи навбатда, шартнома тузиш вақтида ошкорасиз ҳолда учинчи томон (молиявий ҳисобот

маълумотларидан фойдаланувчилар) манфаатларини ҳисобга олишдир. Зеро, амалда, агар текширув сифатсиз ўтказилганлиги натижасида зарар етказилса, аудитор нафақат мижоз олдида, балки ушбу фойдаланувчилар олдида ҳам масъулдир. Шартнома имзоланишидан олдин, аудитор ўзи учун нафақат имконияти борица мижоз истакларини аниқроқ билиб олиши, балки унга ўз буюртмасини тўғри шакллантиришда ёрдам бериши лозим. Ўтказиладиган аудиторлик текшируви сифати ҳамда аудитор ва мижоз ўртасидаги ўзаро муносабатлар кўп жиҳатдан аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартнома аниқ тузилганлигига боғлиқдир.

Кўпчилик аудиторлик ташкилотлар шартнома тузишнинг намунавий шаклларида фойдаланадилар, лекин, шунга қарамасдан, шартномада аниқ бир корхонани аудит қилиш хусусиятларини инобатга олиш мақсадга мувофиқдир, зеро мижозлар, кўп ҳолларда, унинг маъноси ва моҳиятини етарли даражада тушунмасликлари мумкин.

Аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартномада аудитор томонидан аудиторлик ҳулосасини тақдим этишдан воз кечиш имкониятини акс этиш мақсадга мувофиқдир. Шунингдек, текширув ўтказиш учун керакли бўлган ҳужжатларни мижоз томонидан тақдим этиш муддатларини белгилаш лозим, чунки кўп ҳолатларда, бухгалтерия ҳисоботи ҳали тайёр бўлмасдан туриб мижозлар аудиторни таклиф қиладилар, бу, ўз навбатида, ишни жуда ҳам мураккаблаштиради.

Шартномада мижоз томонидан аудиторлик ташкилотига олдиндан пул тўлашни кўзда тутиш мақсадга мувофиқдир, зеро олдиндан пул тўланиши аудиторни молиявий мустақиллигини таъминлайди, текширув ўтказиш жараёнида мижоз томонидан ўтказилган аудит учун тегишли ҳақини тўламаслик йўли билан кўрқитиб "тазйик" ўтказишни олдини олади. Одатда, аудиторлик фирмалари томонидан олдиндан пул ўтказиш миқдори тўғрисидаги талаблари 50 фоиздан 100 фоизгачани ташкил этади.

Шартномада текширув жараёнида мижоз томонидан аудиторга ёрдам кўрсатиши лозимлиги тўғрисида мажбур эканлигини кўзда тутилиши мақсадга мувофиқдир (инвентаризация ўтказишда ёрдам бериш учун ўз ходимларини жалб қилиш, хизмат сафарига чиқиш зарурияти бўлганда аудиторини транспорт воситаси билан таъминлаш ва бошқалар).

Аудитор ва мижоз шартнома шартлари бўйича келишиб олишлари лозим. Келишилган шартлар аудит бўйича хат-келишув ёки ҳар қандай бошқа тегишли шаклда расмийлаштирилиши лозим.

Аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартномани тузишда аудиторлик хизматларининг қийматини баҳолаш муҳим ўрин тутди. Хизматлар қийматини пасайтирмасликка ҳам ва кўтармасликка ҳам интилиш лозим, зеро униси ҳам буниси ҳам, кўпчилик ҳолатларда, айниқса у ушбу аудиторлик фирмасига биринчи бор мурожаат қилган тақдирда мижозни "чўчитиб" юборади.

Ўзбекистонда аудиторлик хизматлари бозори тобора шаклланиб бориши натижасида аудиторлик хизматларига оид нарх-наволар тартибга солинмоқда.

Ўзбекистон Республикасида ҳозирги пайтда аудиторлик хизматлари қийматини баҳолаш мавжуд бўлган турларини шартли равишда қуйидаги гуруҳларга ажратиш мумкин:

аккорд тўлови;
вақтбай тўлови;
ишбай тўлови;

«Ҳақ тўлашнинг аккорд тизими ишнинг бутун ҳажми учун иш ҳақи миқдорини белгилайди ва аккорд топшириқларининг қисқа муддатда бажарилганлиги учун мукофотлашни ўз ичига олади. Ишларнинг умумий қиймати бунда вақт (бажарилган иш) ва нархлар меъёри асосида аниқланади. Бригадага асосий ва ёрдамчи ишларнинг барчасини назарда тутувчи аккорд топшириғи берилади»⁵.

Аккорд тўловида аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартномада тўлов суммаси текширув бошланмасдан олдин белгиланади ва қайд этилади. Айрим аудиторлик ташкилотлар ушбу суммани мижознинг молиявий имкониятлари ёки бошқа бир қанча мезонлардан келиб чиқиб эркин белгилайдилар. Лекин, кўпчилик аудиторлик ташкилотлари шартнома тузишдан олдин мижоз фаолияти хусусиятлари билан танишиш, тахминий аудиторлик таваккалчилигини баҳолаш ва бажариладиган ишларга сарфланадиган меҳнат ҳажмини аниқлаш мақсадида, аудиторга муайян ҳақ тўлаб, уни мижоз билан танишиб чиқиш учун юборадилар. Шундан кейин, аудиторлик ташкилоти бажариладиган ишларнинг умумий қийматини белгилайди ва мижоз билан шартнома тузади.

«Вақтбай иш ҳақи одатда, ходим меҳнатини меъёрга солиб бўлмайдиган ёки бажарилаётган ишларни ҳисобга олиб бўлмаган ҳолларда қўлланади. Меҳнатга вақтбай ҳақ тўлашда ишчи ёки хизматчининг иш ҳақи унинг малакаси ва ишлаган иш вақтига қараб белгиланади»⁶.

Вақтбай тўлови - барча давлатларда аудиторлик хизматлари бозорида энг кўп тарқалган тўлов туридир. Агар кўзда тутилмаган вазиятлар натижасида меҳнат сарфи ҳажми кўпайса, ишлар қиймати ҳам мутаносиб равишда ошиб боради.

Вақтбай тўлови аудиторнинг бир соат (кун) иш вақтини баҳолашга асосланади ва унинг малакасига ҳам боғлиқдир.

Ишбай тўлови - одатда бухгалтерия ҳисобини тиклашда қўлланилади. Ҳисоб-китоб ҳисобдаги ҳар бир операция, ҳар бир кўрсаткич қийматини аниқлашдан келиб чиқади. «Меҳнатга ишбай ҳақ тўлашда вақт бирлиги учун амалдаги баҳолар асосида ҳақиқатда бажарилган иш (тайёрланган маҳсулот) учун ҳақ тўланади»⁷.

Айрим корхоналар, жумладан аудиторлик ташкилотлари даражасида ишга ҳақ тўлаш ва иш берувчи билан ходим ўртасидаги ижтимоий-меҳнат муносабатларини тартибга солиш унда қабул қилинган ички меъёрий ҳужжатлар-меҳнат шартномалари асосида амалга оширилади, улар корхона

⁵ Н. Хасанов ва бошқ. Корхоналарда иш ҳақи. СБХ газетаси кутубхонаси. Т.: 2014й., 41 б.

⁶ Н. Хасанов ва бошқ. Корхоналарда иш ҳақи. СБХ газетаси кутубхонаси. Т.: 2014й., 35 б.

⁷ Н. Хасанов ва бошқ. Корхоналарда иш ҳақи. СБХ газетаси кутубхонаси. Т.: 2014й., 37-б.

раҳбарияти томонидан меҳнат жамоаси вакиллари иштирокида ишлаб чиқилади.

Аудитор ва мижоз келишув шартлари бўйича келишиб олишлари лозим. Келишилган шартлар аудит бўйича хат-келишув ёки ҳар қандай бошқа тегишли шаклда расмийлаштирилиши лозим.

Аудит бўйича дастлабки келишувларда аудитор қуйидагилар юзасидан етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларни олиши лозим:

- бошланғич қолдиқларда жорий даврнинг молиявий ҳисоботига муҳим таъсир кўрсатадиган нотўғрилиқлар мавжуд эмас;
- олдинги даврнинг якуний қолдиқлари жорий даврга тўғри ўтказилган ёки лозим бўлганда тузатилган;
- тегишли ҳисоб сиёсати изчиллик билан қўлланилади ёки ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар тегишли равишда ҳисобга олинган ва мос ёритилган.

“Бошланғич қолдиқлар” - бу давр бошига мавжуд бўлган счетлар бўйича қолдиқлар. Бошланғич қолдиқлар олдинги даврнинг якуний қолдиқларига асосланади ва қуйидагилар таъсирини акс этади:

- олдинги давр операциялари;
- олдинги даврда қўлланилган ҳисоб сиёсати.

Аудит бўйича дастлабки келишувда аудитор бундай бошланғич қолдиқларни тасдиқловчи аввал олинган аудиторлик далилларга эга бўлмайди.

Бошланғич қолдиқ юзасидан аудитор олиши лозим бўлган аудиторлик далилларнинг етарлилиги ва тегишлилиги қуйидагиларга боғлиқ:

- субъект риоя қилаётган ҳисоб сиёсатига;
- олдинги даврда молиявий ҳисобот юзасидан аудит ўтказилганлигига;
- жорий даврнинг счетлар тавсифи ва молиявий ҳисобот нотўғри акс этилишининг таваккалчилигига;
- жорий давр молиявий ҳисоботи бўйича бошланғич қолдиқларнинг муҳимлигига.

Аудитор бошланғич қолдиқлар ҳисоб сиёсати қўлланишини акс этишлиги ва ушбу сиёсат жорий йилнинг молиявий ҳисоботига нисбатан тўғри қўлланишини кўриб чиқиши лозим. Ҳисоб сиёсатида ва уни қўллашда қандайдир ўзгаришлар содир этилган тақдирда, аудитор улар тегишли равишда ва лозим бўлганда ҳисобга олинганлиги ва мос ёритилганлигини кўриб чиқиши лозим.

Олдинги даврнинг молиявий ҳисоботи бошқа аудитор томонидан ўтказилган тақдирда, амалда ҳаракат қилаётган аудитор олдинги аудиторнинг ишчи ҳужжатларини шарҳлаш йўли билан счетларнинг бошланғич қолдиғи юзасидан етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлади. Бундай вазиятларда амалда ҳаракатда бўлган аудитор, шунингдек, олдинги аудиторнинг касбий хабардорлиги ва мустақиллигини кўриб чиқиши лозим. Агар олдинги давр бўйича аудиторлик

ҳисоботи модификациялаштирилган бўлган тақдирда, аудитор жорий даврда модификациялаштиришга сабаб бўлган масалага ўз эътиборини қаратиши лозим.

Жорий активлар ва мажбуриятлар юзасидан айрим аудиторлик далиллар одатда жорий давр аудиторлик муолажаларининг бир қисми тариқасида олинishi мумкин. Масалан, жорий давр мобайнида давр бошига тааллуқли дебиторлик қарзини (кредиторлик қарзини) қопланиши (тўланиши) давр бошига уларнинг мавжудлиги, ҳуқуқлар ва мажбуриятлар, тўлиқлик ва баҳолаш бўйича айрим аудиторлик исботларни тақдим этади. Бироқ товар-моддий заҳиралар билан боғлиқ бўлган ҳолатларда аудиторга товар-моддий заҳираларнинг давр бошига мавжудлигини аниқлашда қийинроқ. Шунинг учун, одатда, товар-моддий заҳираларнинг жорий инвентаризацияни ўтказиш юзасидан кузатиш, давр бошига товар-моддий заҳиралар бирлигига берилган баҳони тестлаш ҳамда ялпи даромад ва давр бўйича тақсимотини тестлаш каби қўшимча муолажалар лозим бўлади. Ушбу муолажаларнинг қурамаси етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларни тақдим этиши мумкин.

Асосий воситалар, инвестициялар, узоқ муддатли қарзлар, узоқ муддатли активлар ва мажбуриятлар учун аудитор одатда, бошланғич қолдиқлар асосида ҳисоб ёзувларини текширади. Муайян ҳолатларда аудитор қолдиқлар бўйича, масалан узоқ муддатли қарзлар ва инвестициялар бўйича, тасдиқларни учинчи томондан олиш имкониятига эга бўлади. Бошқа ҳолатларда эса аудиторга қўшимча аудиторлик муолажаларини амалга ошириш лозим бўлиши мумкин.

1.3. Аудиторлик текшируви режаси ва дастурини тузишнинг хусусиятлари

Аудитор аудитни тахмин қилинаётган кўлами ва ўтказиш тартибини баён этган ҳолда, аудитнинг умумий режасини ишлаб чиқиши ва расмийлаштириши лозим. Аудит дастурини ишлаб чиқишда қўлланма бўлиб хизмат қилиши учун, аудит умумий режасининг ҳужжатли акс эттирилиши етарли даражада батафсил бўлиши керак, бунда унинг аниқ шакли ва мазмуни субъект катталиги, аудитнинг мураккаблиги ҳамда аудитор қўллаётган аниқ услубият ва технологияга боғлиқ.

Аудитор аудитнинг умумий режасини ишлаб чиқишда кўриб чиқиши талаб қилинадиган масалалар қуйидагилар:

1. Бизнесни билишлик:

- субъект бизнесига таъсир кўрсатувчи умумий иқтисодий омиллар ва тармоқ хусусияти;
- субъектнинг, уни бизнесининг, молиявий-хўжалик фаолияти ва ҳисоботи натижаларининг, жумладан олдинги аудит ўтказилган пайтдан содир этилган ўзгаришларнинг муҳим тавсифлари;
- субъект раҳбарияти касбий хабардорлигининг умумий даражаси.

2. Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларини тушуниш:

- Субъект томонидан қабул қилинган ҳисоб сиёсати ва ушбу ҳисоб сиёсатидаги ўзгартиришлар;
- бухгалтерия ҳисоби ва аудит стандартларининг таъсири;
- аудитор томонидан бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимларига оид билимлар тўплами ҳамда назорат тест сўровлари ва моҳияти бўйича муолажаларга талаб қилинадиган тегишли эътибор қаратиш.

3. Таваккалчилик ва муҳимлик:

- ажратиб бўлмайдиган таваккалчилик ва назорат таваккалчилигининг кутилаётган баҳо бериш ҳамда аудитнинг муҳим бўлимларини солиштириш;
- аудит мақсадлари учун муҳимлик даражаларини белгилаш;
- муҳим нотўғри акс эттиришлар мавжудлигининг эҳтимоли, олдинги даврлар тажрибаси ёки товламачилик шулар жумласидан;
- бухгалтерия ҳисобининг мураккаб жабҳаларини солиштириш.

4. Муолажалар тавсифи, муддати ва ҳажми:

- аудитнинг аниқ бир бўлимларига урғу бериш эҳтимоли;
- ахборот технологиянинг аудитга таъсири;
- ички аудит хизматининг иши ва ташқи аудит муолажаларига унинг тахмин қилинаётган таъсири.

5. Ишни мувофиқлаштириш йўналтириш, унга раҳбарлик қилиш ва шарҳлаш:

- субъектнинг таркибий қисмлари, масалан шўъба корхоналари, филиаллари ва бўлинмаларини аудит қилишга бошқа аудиторларни жалб қилиш;
- экспертларни жалб қилиш;
- иш объектларининг миқдори;
- ходимларга бўлган эҳтиёжлар.

6. Бошқа жабҳалар:

- субъект узлуксиз фаолият кўрсатиши мумкин деган тахминнинг эҳтимоли муаммо бўлишлиги;
- алоҳида эътиборни талаб қиладиган вазиятлар, масалан ўзаро боғлиқ томонларнинг мавжудлиги;
- келишувлар шартлари ва қонунчилик билан белгиланган ҳар қандай мажбуриятлар;
- ҳисоботларни тайёрлаш тавсифи ва муддатлари ёки субъект билан келишув доирасида биргалашиб ҳаракат қилишнинг кутилаётган шакллари.

Аудитор аудитнинг умумий режасини амалга ошириш учун керакли бўлган, режалаштирилган аудиторлик муолажаларининг тавсифи, муддати ва ҳажмини белгиловчи аудит дастурини ишлаб чиқиши ва ҳужжатли расмийлаштириши лозим. Аудит дастури аудитда иштирок этаётган аудитор ёрдамчилари учун йўриқномалар тўплами ҳамда ишни тегишли равишда бажарилиши ва акс эттирилиши юзасидан назорат қилиш воситаси сифатида

хизмат қилади. Шунингдек, аудит дастури аудитнинг ҳар бир бўлими бўйича белгиланган вазифалар ва аудитнинг турли жабҳалари ёки муолажаларига ажратилган соатлар миқдори кўрсатилган вақт бюджетидан иборат бўлиши мумкин.

Аудит дастурини тайёрлаш жараёнида, аудитор ажралмас таваккалчилик ва назорат таваккалчиликлари аниқ баҳоланганлигини ҳамда моҳияти бўйича муолажалар билан таъминланадиган керакли бўлган ишонччилик даражасини кўриб чиқиши лозим.

Аудитнинг дастури аудит режасининг ривожланиши ҳисобланиб, текширувнинг ҳар бир аниқ бўлими учун керакли бўлган аудиторлик муолажалар рўйхатидан иборатдир. Аудиторлик дастурлар қуйидаги икки турда бўлади:

1) корхона ички назорат тизими тўғрисида маълумот тўплаш учун муолажалардан таркиб топган назорат тестлари дастури;

2) бевосита счетлардаги қолдиқлар тўғрисида маълумот тўплаш учун муолажалардан таркиб топган счетлардаги қолдиқларни текшириш дастури.

Аудиторлик дастури қуйидаги омиллардан таркиб топган:

1) аудиторларнинг ишлаш жадвали.

Жадвал аудиторлик хулосасини тайёрлаш учун текширув даврида тўпланган материаллар ва бошқа ҳужжатларни тайёрлаш ва тақдим этиш чегараланган муддатларини белгилайди. Жадвални тузиш пайтида, фойда олишни таъминлаш мақсадида, олишга мўлжалланган ҳақнинг ҳисобга олган ҳолда ва унинг доирасида, текширувнинг алоҳида турлари ва бўлимларини текшириш учун сафланадиган вақт масаласи ҳал этилади;

2) батафсил муолажалар.

Аудит дастури ёзма равишда тайёрланади. Дастурлар аудиторлик текшируви режасини амалга ошириш учун керакли бўлган барча муолажалар ҳамда текширувнинг ҳар бир бўлими бўйича мақсад ва вазифалар муфассал ёритилади;

3) аудит бўйича ишни назорат қилиш.

Дастурда текширувга юборилган аудиторлик гуруҳининг барча аъзолари улар зиммасига қўйилган талабларни билишлиги назарда тутилади. У бир вақтнинг ўзида аудиторлик гуруҳдаги кичик аудиторлар ва ассистентлар топшириқларни қай даражада бажараётганлигини назорат қилувчи асосий ҳужжат ҳисобланади;

4) ходимлар.

Дастурда аудиторлик текширувини ўтказиш учун керакли бўлган ходимлар сони, улар ишининг ҳажми ва мазмуни белгиланади.

Одатда аудитни асосий аудитор, аудитор ёрдамчилари ва ассистентларидан иборат гуруҳ амалга оширади.

Молиявий ҳисобот моддалари тўғрилигини тасдиқлаш мақсадида миқдорий хатолар ва камчиликларни текшириш учун операциялар тестлари ишлаб чиқилади.

Ушбу тестларни ўтказишда қуйидагилар аниқланади:

- операцияларни амалга ошириш учун тегишли рухсатнома мавжудлиги;
- журналлар ва таҳлилий ҳисоб дафтарларида ўтказмалар тўғри берилганлиги ва натижалар тўғри жамланганлиги;
- Бош китобга маълумот тўғри кичиқарилганлиги.

Аудитнинг умумий режаси ва дастурини ишлаб чиқишга киришаркан, аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъект ўғрисидаги дастлабки билимларга, шунингдек, ўтказилган таҳлилий русум-қоидаларнинг натижаларига асосланиши керак.

Таҳлилий русум-қоидаларни ўтказиш ёрдамида аудиторлик ташкилоти аудит учун аҳамиятли бўлган соҳаларни аниқлаши керак.

Таҳлилий русум-қоидаларнинг мураккаблиги, ҳажми ва ўтказиш муддатларини аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъект молия ҳисоботи маълумотларининг ҳажми ва мураккаблигига қараб ўзгартириши керак бўлади.

Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш жараёнида аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектда амал қилаётган ички назорат тизимининг самарадорлигини баҳолайди ва ички назорат тизими таваккалчилигини (назорат рискин) баҳолашни амалга оширади. Агар ички назорат тизими нотўғри ахборот пайдо бўлгани тўғрисида ўз вақтида огоҳлантирса, шунингдек, нотўғри ахборотни аниқласа, уни самарадор деб ҳисоблаш мумкин. Ички назорат тизимининг самарадорлигини баҳоларкан, аудиторлик ташкилоти аудиторлик исбот-далилларининг етарли миқдорини тўплаши шарт. Агар аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботнинг ишончилиги хусусида етарли даражада ишонч ҳосил қилиш учун ички назорат тизимига ва бухгалтерия ҳисоби тизимига асосланишга қарор қилса, у бўлғуси аудит ҳажмини тегишли тарзда тузатиши керак бўлади.

Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш пайтида аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботни ишончли деб ҳисоблаш имконини берадиган жиддийлик ва аудиторлик таваккалчилиги учун мақбул даражасини белгилаши керак.

Аудиторлик таваккалчилигини режалаштираркан, аудиторлик ташкилоти, хўжалик юритувчи субъект аудитидан қатъи назар, ушбу ҳисоботга хос бўлган молиявий ҳисоботнинг ажралмас таваккалчилиги ва назорат таваккалчилигини белгилайди. Белгиланган таваккалчиликлар ва жиддийлик даражаси ёрдамида аудиторлик ташкилоти аудит учун аҳамиятли соҳаларни аниқлайди ва зарур аудиторлик русум-қоидаларини режалаштиради. Аудит жараёнида режалаштириш пайтида белгиланган аудиторлик таваккалчилиги ва жиддийлик даражасининг ўзгаришига таъсир кўрсатадиган ҳолатлар юзага келиши мумкин.

Аудитнинг умумий режаси ва дастурини тузаркан, аудиторлик ташкилоти ҳисоб ахборотига ишлов бериш даражасини инобатга олиши керак, бу ҳам аудиторлик ташкилотига аудиторлик русум-қоидаларининг ҳажми ва тусини аниқроқ белгилаш имконини беради.

Аудиторлик ташкилоти, агар буни мақсадга мувофиқ деб ҳисобласа, текширилаётган ҳўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан аудит умумий режаси ва дастурининг айрим қоидаларини келишиб олиши мумкин. Бунда аудиторлик ташкилоти умумий режа ва дастурда акс эттирилган усулларни танлашда мустақил ҳисобланади, лекин ўз ишининг натижалари учун мазкур умумий режа ва мазкур дастурга мувофиқ тўлиқ масъулият ҳис этади.

Аудиторлик ташкилоти бажараётган русум-қоидаларнинг натижаларини умумий режа ва дастурни тайёрлаш пайтида батафсил ҳужжатлаштириш керак, чунки мазкур натижалар аудитни режалаштириш учун асос ҳисобланади ва бутун аудит жараёни давомида ишлатилиши мумкин.

Аудитнинг умумий режасини тузиш. Умумий режа аудит дастурини амалга оширишда қўлланма бўлиб хизмат қилиши керак.

Аудит жараёнида аудиторлик ташкилотиди умумий режанинг айрим қоидаларини қайта кўриш учун асослар пайдо бўлиши мумкин. Режага киритилаётган ўзгартишларни, шунингдек, ўзгартишлар сабабларини аудитор батафсил ҳужжатлаштириши керак.

Умумий режада аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказиш муддатларини назарда тутиши ва аудитни ўтказиш муддатларини, ҳисобот (ҳўжалик юритувчи субъект раҳбариятига ёзма ахборот) ва аудиторлик ҳулосасини тузишни назарда тутиши шарт. Вақт сарфини режалаштириш жараёнида аудитор қуйидагиларни ҳисобга олиши керак:

- Ҳақиқий харажатлар;
- Бундан олдинги даврда (такрорий аудит ўтказилган тақдирда) вақт сарфи ҳисоб-китоби ва унинг жорий ҳисоб-китоб билан алоқаси;
- Жиддийлик даражаси;
- Аудиторлик таваккалчилигининг амалга оширилган баҳолари.

Умумий режада аудиторлик ташкилоти дастлабки таҳлил натижалари асосида аудитни ўтказиш усулини белгилайди, ички назорат тизимининг ишончилигини, аудит таваккалчилигини баҳолайди. Танлаб аудит ўтказишга қарор қилинган тақдирда аудитор аудиторлик танламасини "Аудиторлик танламаси" аудит стандартига мувофиқ шакллантиради.

Бошқарувни ва бажарилаётган аудит сифатини назорат қилишни режалаштиришга доир қоидалар умумий режанинг таркибий қисми ҳисобланади. Умумий режада қуйидагиларни назарда тутиш тавсия қилинади:

Аудиторлик гуруҳини, аудитни ўтказишга жалб этиладиган аудиторлар миқдори ва малакасини шакллантириш;

Уларнинг касбий хислатлари ва мансаб даражаларига мувофиқ аудиторларни аниқ аудит участкалари бўйлаб тақсимлаш;

Команданинг барча аъзоларига уларнинг вазифалари хусусида йўл-йўриқ бериш, уларни ҳўжалик юритувчи субъектнинг молия-ҳўжалик фаолияти, шунингдек, аудит умумий режаси қоидалари билан таништириш;

Раҳбарнинг режа бажарилиши ва аудитор ассистентлари ишининг сифати, улар томонидан иш ҳужжатлари юритилиши ва аудит натижалари тегишлича расмийлаштирилишини назорат қилиши;

Аудиторлик гуруҳи раҳбарининг аудиторлик русум-қоидаларини амалда рўёбга чиқариш билан боғлиқ услубий масалаларини тушунтириши;

Муайян фактни баҳолашда аудиторлик гуруҳи раҳбари билан унинг оддий аъзоси ўртасида ихтилофлар пайдо бўлганда аудиторлик гуруҳи аъзоси (ижрочи)нинг алоҳида фикрини ҳужжатли расмийлаштириш.

Аудиторлик ташкилоти умумий режада ички аудит ролини, шунингдек аудит ўтказиш жараёнига экспертларни жалб этиш заруратини белгилайди.

Аудит умумий режасининг намунавий мазмуни қуйидаги жадвалда келтирилган.

1-жадвал

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ АУДИТИНИНГ РЕЖАСИ

Текширилаётган ташкилот: «Чортоқ толаси» АЖ

Аудит даври 1.01. – 30.03. 2017 й.

Киши-соатлар сони: 3

Аудиторлик гуруҳи раҳбари: _____

Аудиторлик гуруҳи таркиби: _____

Режалаштирилаётган аудиторлик хатари - 2%

Режалаштирилаётган жиддийлик даражаси – 5%

N	Режалаштирилаётган иш турлари	Ўтказиш даври	Бажарувчи	Изоҳлар
1	Молиявий ҳисобот ва бухгалтерия ҳисоби регистрлар кўрсаткичлари бир бирига мувофиқлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор	
2	Бухгалтерия баланси тўғри тузилганлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор	
3	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот тўғри тузилганлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор	
4	Бошқа шаклдаги ҳисоботлар тўғри тузилганлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор	

Имзолар: _____ Аудиторлик ташкилоти раҳбари
_____ Аудиторлик гуруҳи раҳбари

Аудит дастури аудит умумий режасини ривожлантириш ҳисобланади ва аудит режасини амалда рўёбга чиқариш учун зарур бўлган аудиторлик русум-қоидалари мазмунининг батафсил рўйхатини ўз ичига олади. Дастур аудитор ассистентлари учун батафсил йўриқнома бўлиб хизмат қилади ва бир вақтнинг ўзида аудиторлик ташкилоти ва аудиторлик гуруҳининг раҳбарлари учун иш сифатини назорат қилиш воситаси ҳисобланади.

Аудитор аудит дастурини ҳужжатли расмийлаштириши, ҳар бир бажариладиган аудиторлик русум-қоидасини рақам ёки код билан белгилаши керак, токи аудитор иш жараёнида ўзининг иш ҳужжатларида уларга ҳавола қилиш имкониятига эга бўлсин.

Аудиторлик дастурининг ҳар бир бўлими бўйича аудиторнинг иш ҳужжатларида расман акс эттирилган хулосалари аудиторлик ҳисоботи (хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига ёзма ахборот) ва аудиторлик хулосасини тузиш учун факт материали, шунингдек, хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи тўғрисида аудиторнинг ҳолис фикрини шакллантириш учун асос бўлиб ҳисобланади. Аудит дастурининг намунавий мазмуни қуйидаги жадвалда келтирилган.

2-жадвал

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ АУДИТИНИНГ ДАСТУРИ

Текширилаётган ташкилот: «Чортоқ толаси» АЖ

Аудит даври 1.01. – 30.03. 2017 й.

Киши-соатлар сони: 3

Аудиторлик гуруҳи раҳбари: _____

Аудиторлик гуруҳи таркиби: _____

Режалаштирилаётган аудиторлик хатари - 2%

Режалаштирилаётган жиддийлик даражаси – 5%

№	Аудит бўлимлари бўйича аудиторлик тадбирлари руйхати	Ўтказиш даври	Бажарувчи	Аудиторнинг иш ҳужжатлари	Изоҳлар
1	Молиявий ҳисобот ва бухгалтерия ҳисоби регистрлар кўрсаткичлари бир бирига мувофиқлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор		
1.1	Молиявий ҳисобот ишончлилигини таъминловчи омил сифатида бухгалтерия ҳисоби счетларидаги ёзувлар асосланганлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор		
1.2	Ҳисоб регистрлари тўғри тузилганлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор		
1.3	Корхона молиявий ҳисоботини ўрганиш ва у белгиланган муддатларда тақдим этилишини текшириш	03.04-06.04	Аудитор		
1.4	Таҳлилий ҳисоб кўрсаткичларини Бош китоб ва баланс моддаларидаги	03.04-06.04	Аудитор		

	кўрсаткичлар билан солиштириш				
2	Бухгалтерия баланси тўғри тузилганлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор		
2.1	Балансдаги кўрсаткичлар тўғри акс эттирилганлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор		
2.2	Балансда узоқ муддатли активлар қолдиқлари тўғри тузилганлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор		
2.3	Балансда жорий активлар қолдиқлари тўғри тузилганлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор		
2.4	Балансда ўз маблағлари манбалари тўғри тузилганлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор		
2.5	Балансда мажбуриятлар тўғри акс эттирилганлигини текшириш	03.04-06.04	Аудитор		

Имзолар: _____ Аудиторлик ташкилоти раҳбари
 _____ Аудиторлик гуруҳи раҳбари

Аудиторлик дастурини назорат воситалари тестлари дастури кўринишида ва моҳиятига кўра аудиторлик русум-қоидалари дастури кўринишида тузиш керак.

Назорат воситалари тестлари дастури ички назорат ва ҳисоб тизимининг фаолияти тўғрисидаги ахборотни йиғиш учун мўлжалланган ҳаракатлар мажмуининг рўйхатидан иборат. Назорат воситалари тестларининг мақсади шундан иборатки, улар ҳўжалик юритувчи субъект назорат воситаларининг жиддий камчиликларини аниқлашда ёрдам беради.

Моҳиятига кўра аудиторлик русум-қоидалари ўз ичига бухгалтерия ҳисобида счетлар бўйича оборотлар ва қолдиқ тўғри акс эттирилганлигини батафсил текширишни олади. Моҳиятига кўра аудиторлик русум-қоидалари дастури ана шундай аниқ батафсил текширишлар учун аудитор ҳаракатлари рўйхатидан иборат бўлади. Моҳиятига кўра русум-қоидалар учун аудитор бухгалтерия ҳисобининг айна қандай бўлимларини текширишини белгилаши ва бухгалтерия ҳисобининг ҳар бир бўлими бўйича аудит дастурини тузиши керак бўлади.

Аудитни ўтказиш шартлари ва аудиторлик русум-қоидалари натижаларининг ўзгаришига боғлиқ ҳолда аудит дастури қайта кўриб чиқилиши мумкин. Ўзгаришларнинг сабаблари ва натижалари ҳужжатлаштирилиши керак.

Аудитни режалаштириш жараёни тугаганидан сўнг аудит умумий режаси ва дастури ҳужжатни расмийлаштирилиши ва уларга белгиланган тартибда виза қўйилиши керак.

Аудитнинг умумий режаси ва аудитнинг дастури аудит ўтказиш вақтида лозим бўлишига қараб қайтадан кўриб чиқилиши лозим. Вазиятлардаги ўзгаришлар ёки аудиторлик муолажаларни бажариш пайтида олинган кўзда тутилмаган натижаларни ҳисобга олиш учун хизмат кўрсатишнинг бутун муддатида режалаштириш узлуксиз амалга ошириб борилади. Аҳамиятли ўзгартиришларнинг натижалари ҳужжатли расмийлаштирилиши лозим.

1.4. Аудиторлик текширувида жиддийликни аниқлаш ва аудиторлик таваккалчилиги.

Аудит ўтказиш жараёнида аудитор жиддийлик ва унинг аудиторлик таваккалчилиги билан ўзаро боғлиқлигини кўриб чиқиши лозим.

Жиддийлик (муҳимлик) – аҳамиятсиз ҳисобланган, яъни фойдаланувчиларни хато фикрда бўлишига йўл қўймайдиган, молиявий счетларда қайд этилиши мумкин бўлган нотўғри сумманинг энг кўп микдоридир.

Аудитда жиддийликни аниқлаш 9-сон «Жиддийлик ва аудиторлик rischi» номли Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартида белгилаб берилган. Унга кўра, «Аудитда хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ишончилигига каттагина ҳажмда таъсир кўрсатадиган ҳолатлар жиддий ҳолатлар деб эътироф этилади.

Барча жиддий муносабатларда молиявий ҳисоботнинг ишончилиги деганда молиявий ҳисобот кўрсаткичлари аниқлигининг шундай даражаси тушуниладики, бунда ушбу ҳисоботнинг малакали фойдаланувчиси унинг асосида тўғри хулосалар чиқариш ва тўғри қарорлар қабул қилишга қодир бўлади. Ахборотнинг жиддийлиги унинг хусусияти бўлиб, уни ана шундай ахборотдан оқилона фойдаланувчининг қарорларига таъсир кўрсатишга қодир қилади»⁸.

Бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларнинг қўмитаси томонидан ишлаб чиқилган “Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этишнинг концептуал асоси”да “муҳимлик”ка қуйидагича талқин берилган:

“Агар маълумот акс эттирилмаслиги ёки нотўғри акс эттирилиши фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисобот асосида қабул қилган иқтисодий қарорларига таъсир кўрсатиши мумкин бўлса, бундай маълумот муҳим ҳисобланади. Муҳимлик маълум вазиятларда модда ёки хато микдоридан келиб чиқиб уларни акс эттирмаслик ёки нотўғри акс эттириш юзасидан фикр қабул қилинишига боғлиқ. Бинобарин, муҳимлик маълумот фойдали бўлиши учун лозим бўлган бошланғич сифат тавсифи эмас, балки кўпроқ бошланғич ёки ҳисоб бошлаш нуқтасини кўрсатади”.

⁸ ЎЗР 9-сон «Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги» номли Аудиторлик фаолиятнинг миллий стандарти.

Аудиторлик режасини ишлаб чиқишда аудитор, муҳим нотўғриликларни миқдорий ифодада аниқлаш мақсадида, муҳимликнинг мақбул бўлган даражасини белгилайди. Лекин, муҳимликнинг катталиги (миқдори) билан бир қаторда, унинг тавсифи (сифати)га ҳам эътибор қаратиш лозим. Сифат нотўғри акс этишнинг мисол тариқасида молиявий фойдаланувчини чалғитишга олиб келиш эҳтимоли мавжуд бўлган ҳисоб сиёсатини мос бўлмаган ҳолда ёки нотўғри баён этишни ҳамда тартибга солувчи идоралар томонидан кейинги чекловларни қўллашга олиб келиши мумкин бўлган ва, бунинг оқибатида, субъект ўз фаолиятини муҳим даражада амалга ошириш қобилиятини пасайишига олиб келувчи қонунчиликка оид камчиликларни ёритмасликни келтириш мумкин.

Жиддийлик тушунчаси аудитга оид манбааларда турлича таърифланган. Масалан, проф. М.М. Тулаходжаеванинг таърифига кўра «Ҳисоботдаги фойдаланувчиларни қарорлар қабул қилишда чалғитиши мумкин бўлган, оқибатда бефойда молиявий сарф-харажатлар, нобудгарчиликка ва зарарларга олиб келадиган хато ва тушириб қолдиришлар жиддий, муҳим (моддий) ҳисобланади»⁹.

Умумий аудиторлик амалиётида жиддийлик чегараларини қуйидагича белгилаш қабул қилинган:

$$0 < Ж < 1 \text{ ёки (фоиз ҳисобида } 0 < Ж\% < 100)$$

Ушбу чегара оралиғидаги эҳтимоллик хўжалик субъектлари ҳисоботларининг ишончлилигига таъсир кўрсатадиган хатолар мавжудлигини аниқлаш, тегишли аудиторлик қарорларини қабул қилиш учун ушбу хатоларни баҳолаш мумкинлиги ёки мумкин эмаслигини ифодалайди. Бу жиддийликни сифат жиҳатдан тавсифлайдиган таркибий қисмдир. Жиддийликнинг миқдорий жиҳатини тавсифлайдиган таркибий қисми эса унинг маълум даражалари орқали ифодаланади.

«Муҳимлик тушунчаси деганда молиявий ҳисоботни бузишнинг энг юқори қиймати тушунилади, ундан бошлаб ана шу ҳисоботнинг малакали фойдаланувчиси унинг асосида тўғри хулосалар чиқариш ва тўғри қарорлар қабул қилишга қодир бўлмай қолади.

Муҳимлик даражасининг мутлақ қийматини аниқлашда аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг аудит қилинадиган, бундан кейин молиявий ҳисоботнинг базавий кўрсаткичлари деб номланадиган ҳисоботи ишончлилигини тавсифлайдиган энг муҳим кўрсаткичларни асос сифатида қабул қилиши керак.

Аудитор:

аудиторлик русум-қоидаларининг табиати, вақти ва теранлигини белгилаш;

бузилишлар таъсирини баҳолаш пайтида муҳимликни кўриб чиқиши керак»¹⁰.

⁹ Тулаходжаева М.М. Корхона молиявий ҳолати аудити. Ўқув қўлланма. Т.: 1996., 107 б.

¹⁰ ЎзР 9-сон «Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги» номи Аудиторлик фаолиятнинг миллий стандарти.

Муҳимлик (моддийлик) ни баҳолаш аудиторнинг тажрибаси ва малакасига боғлиқдир ва корхона фаолиятининг ҳажми ва хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда унинг ўзи томонидан ҳар бир мижоз учун белгиланади. Шунинг учун турли аудиторлар ва аудиторлик фирмалар ушбу муаммога мутлақо бошқача ёндошадилар.

Молиявий ҳисоботнинг айрим кўрсаткичлари етарли даражада аниқ бўлмаслиги мумкин. Лекин, бунинг асосида ҳисобот умуман ишончсиз ёки у ҳақиқий ҳолатни аниқ акс этмайди деган хулоса чиқариш мумкин эмас. Ноаниқликлар ҳисоб-китобларда йўл қўйилган хатолардан (масалан, эскириш суммаларини ҳисоблашда) ёки баҳолашдан (масалан, асосий воситаларнинг эскириш муддатлари, ишончсиз дебиторлик қарзлар) келиб чиқиши мумкин. Аммо, аудитор томонидан бундай ноаниқликлар топилганда, ҳисоботга тегишли тузатишлар киритилиши лозим. Лекин, мижоз томонидан ҳар доим дарҳол тузатишлар киритилмайди, тузатишлар умуман киритилмаслик ҳоллари ҳам учраб туради.

Кўпчилик ҳолларда аудиторлар бухгалтерия ҳисоботидаги ноаниқликларни ўтказиб юборадилар, масалан:

- улар арзимас бўлиб молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар қарорларига таъсир қилмаса ва, бинобарин, муҳим ҳисобланмаса;
- арзимас хатоларни аниқлаш ва уларни тўғрилаш учун сарфланадиган харажатлар юқори бўлса;
- бунга сарфланган вақт бухгалтерия ҳисоботини чоп этилиши муддатини узайтириб юборса.

Муҳимлик (моддийлик) ни баҳолашда икки асосий ёндошиш қўлланилади – индуктив ва дедуктив.

Индуктив ёндошиш - ҳар бир модда учун алоҳида баҳо беришни тахмин қилади, ундан кейин баҳоларни бир бирига қўшиш йўли билан умумий моддийлик аниқланади. Лекин, бундай ёндошишни ўта эҳтиёткорлик билан қўллаш лозим, зеро ҳисоботнинг қайсидир бир банди бўйича хато муҳим бўлмаслиги, лекин бошқа бир банди бўйича – муҳим (моддий) бўлиши мумкин.

Дедуктив ёндошиш – молиявий ҳисоботнинг умумий моддийлиги аниқланишини тахмин қилади ва ундан кейин, ҳар бир счет бўйича иш ҳажмини аниқлаш учун, ҳисоботнинг алоҳида моддалари бўйича берилган баҳо тақсимланиб чиқилади. Дедуктив ёндошишни қўллаш йўли билан алоҳида бандлар бўйича моддийликни баҳолаш суммаси, молиявий натижалар ҳисоботи, баланс ёки пул маблағларининг оқимлари учун йўл қўйилиши мумкин бўлган миқдордан юқорироқ бўлиши ҳолатини бартараф этиш имконини беради.

Аудиторлик режасини ишлаб чиқишда аудитор, муҳим нотўғриликларни миқдорий ифодада аниқлаш мақсадида, муҳимликнинг мақбул бўлган даражасини белгилайди. Лекин, муҳимликнинг катталиги (миқдори) билан бир қаторда, унинг тавсифи (сифати) га ҳам эътибор қаратиш лозим. Сифат нотўғри акс этишнинг мисол тариқасида молиявий фойдаланувчини чалғитишга олиб келиш эҳтимоли мавжуд бўлган ҳисоб сиёсатини мос

бўлмаган ҳолда ёки нотўғри баён этишни ҳамда тартибга солувчи идоралар томонидан кейинги чекловларни қўллашга олиб келиши мумкин бўлган ва бунинг оқибатида, субъект ўз фаолиятини муҳим даражада амалга ошириш қобилиятини пасайишига олиб келувчи қонунчиликка оид камчиликларни ёритмасликни келтириш мумкин.

Аудитор, жамланган ҳолда молиявий ҳисоботга муҳим таъсир кўрсатиши мумкин бўлган, нотўғри акс этишлар нисбатан катта бўлмаган суммаларда бўлиши эҳтимолини кўриб чиқиши лозим. Масалан, муолажа ўтказишда ой охирида йўл қўйилган хато, агар бундай хато ҳар ойда такрорланса, бўлажакдаги муҳим нотўғрилиikka олиб келиши мумкин.

Аудитни режалаштиришда аудитор нималар молиявий ҳисобот муҳим нотўғри акс этишга олиб келиши мумкинлигини кўриб чиқади. Счетларнинг аниқ қолдиғи ва операциялар туркуми билан боғлиқ муҳимликнинг аудиторлик баҳоси аудитор томонидан, масалан қандай моддаларни текшириш ҳамда таҳлилий муолажаларда танлаб олишдан фойдаланиш лозимлиги масалалар юзасидан қарор қабул қилишга ёрдам беради. Бу аудиторга бир-бири билан биргаликда аудиторлик таваккалчилигини қабул қилишга мумкин қадар паст даражагача камайтирадиган аудиторлик муолажаларини танлаб олиш имконини беради.

Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги орасида тескари ўзаро боғлиқлик мавжуд, яъни муҳимликнинг даражаси қанчалик юқори бўлса, аудиторлик таваккалчилиги шунчалик паст бўлади ва унинг тескарисси. Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги ўртасидаги тескари ўзаро боғлиқлик аудитор томонидан аудиторлик муолажаларининг тавсифи, муддати ва ҳажмини белгилашда инобатга олинади. Масалан, агар аудитор аниқ аудиторлик муолажаларини режалаштиришни якунлагандан кейин мақбул муҳимлик даражаси белгилангандан паст бўлса, аудиторлик таваккалчилиги ошади. Аудитор вужудга келган вазиятни қуйидаги усуллардан бири билан қоплаши лозим:

(а) мумкин бўлган жойларда баҳоланган назорат таваккалчилигини пасайтириш ва пасайтирилган даражани кенгайтирилган ёки қўшимча назорат тест синовларини ўтказиш йўли билан тасдиқлаш, ёки:

(б) моҳияти бўйича режалаштирилган муолажаларнинг тавсифи, муддати ва ҳажмини ўзгартириш йўли билан аниқлаб бўлмаслик таваккалчилигини пасайтириш.

Келишувнинг дастлабки режалаштириш вақтидаги муҳимликка берилган аудиторлик баҳо аудиторлик муолажалар натижаларининг баҳолаш вақтида уларга берилган баҳодан фарқланиши мумкин. Бу вазиятларда вужудга келган ёки аудит ўтказиш натижасида аудиторнинг субъект фаолияти юзасидан билимларидаги ўзгаришлардан келиб чиқиши мумкин. Масалан, агар аудит ҳисобот даврининг якунланишига қадар режалаштирилса, аудитор молиявий-хўжалик фаолият ва молиявий ҳолат натижаларини режалаштиради. Гарчи, амалдаги фаолият ва молиявий ҳолат натижалари истиқболлилардан аҳамиятли даражада фарқланса, муҳимлик ва аудиторлик таваккалчиликларга берилган баҳо ўзгариши мумкин. Бундан

ташқари, аудитни режалаштиришда аудитор мақбул бўлган муҳимлик даражасини аудит натижаларига баҳо бериш учун кўзда тутилгандан атайлаб пастроқ даражада белгилаши мумкин. Бу аниқланмаган ноаниқликлар эҳтимолини камайтириш ҳамда аудит пайтида ноаниқликлар таъсирига баҳо беришда аудиторни хавфсизлик даражаси билан таъминлаш мақсадида амалга оширилиши мумкин.

Аудитор аудиторлик текширувини режалаштириш жараёнида аудиторлик текширувини самарали ўтказиши учун етарли бўлган бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими тўғрисида фикрга эга бўлиши лозим. Таваккалчилликни мақбул бўлган паст даражагача камайтириш учун керакли бўлган аудитор таваккалчилигига баҳо бериш ва аудиторлик муолажаларини ишлаб чиқиш мақсадида аудитор малакавий мулоҳазани қўллаши лозим.

Аудиторлик таваккалчилиги – бу аудиторлик текширувининг, мижознинг ички назорат тизимининг самарасизлиги, аудиторлар томонидан мижоз хатоларини аниқлай олмаслиги таваккалчилигини баҳолашдир.

Аудиторлик таваккалчилиги тушунчаси 9-сон АФМС да қуйидагича ифодаланган, Унга кўра, «Аудиторлик таваккалчилиги - аудитор томонидан субъектив равишда белгиланадиган, аудиторлик текшируви якунлари бўйича молиявий ҳисобот унинг ишончилиги тасдиқланганидан кейин аниқланмаган жиддий бузилишларни ўз ичига олиши мумкинлигини эътироф этиш ёки аслида бундай бузилишлар молиявий ҳисоботда бўлмасада, унда жиддий бузилишлар мавжудлигини эътироф этиш эҳтимолидир»¹¹.

Фараз қилайлик, агар аудитор салбий хулоса берса ёки хулоса беришдан воз кечса ўзини хавф-хатарга қўймаслиги мумкин. Аммо бу нотўғри фикр, чунончи, аудитор учун бу ҳолда мижозларни йўқотиш хавфи вужудга келади. Бундан ташқари, аудитор ҳар қандай, ҳатто, мижоз-корхона молиявий ҳисоботини тўлиқ тасдиқлайдиган хулоса берганида ҳам, у шартнома мажбуриятлари билан боғлиқ хавф-хатарни ўз зиммасига олади. Аудиторлик фаолиятида учрайдиган бундай хавф-хатарлар йиғиндисини кейинчалаик аудиторлик рискларнинг мақбул тўплами дейиш мумкин.

Маълумки, ҳар қандай малакали ва пухта ўтказилган аудиторлик текшируви ҳам аудиторлик riskини тўлиқ бартараф эта олмайди. Шунинг учун аудиторлик амалиётида унинг мақбул чегараси 5% деб қабул қилинган. Яъни, аудиторлик ташкилоти томонидан берилган юзта аудиторлик хулосасидан бештаси мунозарали масалалар бўйича нотўғри хулосалар бўлиши мумкин. Бундай риск яъни, 5% миқдорида нотўғри хулоса бериш эҳтимоли аудиторлик ташкилоти учун жиддий ҳисобланмайди ва унинг рақобатбардошлигини пасайтирмайди. Аксинча, бу кўрсаткич (5%) ни янада пасайтиришга уриниш беҳуда куч ва маблағ сарфлашга олиб келади ҳамда рақобатбардошликка салбий таъсир кўрсатиши мумкин.

Миқдорий усул аудиторлик таваккалчилигининг кўп сонли моделларини миқдорий ҳисоблашни фараз қилади. Булар ичидан энг оддийси:

¹¹ ЎзР 9-сон «Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги» номли Аудиторлик фаолиятнинг миллий стандарти

$$A_t = C_t \times N_t \times M_t,$$

бунда:

A_t – аудиторлик текшируви ўтказилгандан кейин молиявий ҳисоботда аниқланмай қолган моддий хатоларни мавжуд бўлишлигини қабул қилиш тахмини тўғрисида аудиторнинг фикрини акс этувчи аудиторлик текшируви самарасизлиги таваккалчилиги (аудиторлик таваккалчилиги);

C_t – компания хусусиятлари билан боғлиқ бўлган таваккалчилик (соф таваккалчилик), яъни: ички назорат тизими самарадорлигини кўриб чиқишдан олдин, ҳисоботда белгиланган миқдордан юқори бўлган хатолар мавжуд бўлишлиги тахмини;

N_t – миждознинг ички (ички хўжалик) назорат тизими билан боғлиқ бўлган таваккалчилик;

M_t – тестлар ўтказиш муолажалари самарасизлиги билан боғлиқ бўлган таваккалчилик (муолажа таваккалчилиги) – тестлар ўтказиш жараёнида, аудитор учун қабул қилиниши мумкин бўлган миқдордан юқори хатоларни аниқланмай қолиниши тахмини.

Умумий аудиторлик амалиётида аудиторлик таваккалчилгининг мақбул тўпламига қуйидагича ёндашув ишлаб чиқилган ва улар инглиз тилидаги бош ҳарфлари бўйича қуйидаги формула кўринишида ифодаланган:

$$DAR = IR \times CR \times DR$$

DAR (Desired audit risk) – аудиторлик таваккалчилигининг мақбул тўплами;

IR (Internal risk) – ички хўжалик таваккалчилиги;

CR (Control risk) – назорат таваккалчилиги;

DR (Direction risk) – аниқланмаслик таваккалчилиги.

Халқаро амалиётда “Аудиторлик таваккалчилиги” деганда молиявий ҳисобот аҳамиятли нотўғри акс этилганда аудитор тегишли бўлмаган аудиторлик хулоса тақдим этилиши тушунилади. Аудиторлик таваккалчилиги уч таркибий қисмдан иборат: яъни, ажралмас таваккалчилиги, назорат таваккалчилиги ва аниқлаб бўлмаслик таваккалчилиги.

“Ажралмас таваккалчилиги” - бу тегишли ички назорат мавжуд эмас деб тахмин қилинганда, счетлар қолдиғи ёки операциялар туркуми алоҳида ёки бошқа счетлар қолдиғи ёки операциялар туркумидаги нотўғри акс этишлар билан жамланганда аҳамиятли бўлган нотўғри акс этишликка мойиллиги.

“Нazorat таваккалчилиги” - бу счетлар қолдиғи ёки операциялар туркумида мавжуд бўлиши мумкин нотўғри акс этиш (у алоҳида ёки бошқа счетлар қолдиғи ёки операциялар туркумидаги нотўғри акс этишлар билан жамланганда аҳамиятли бўлиши мумкин) бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимлари томонидан ўз вақтида олди олинмаганлиги ёки аниқланмаганлиги ва тузатилмаганлиги.

“Аниқлаб бўлмаслик таваккалчилиги” шундан иборатки, бунда аудиторлик муолажалар моҳияти бўйича счет қолдиғи ёки счетлар туркумидаги алоҳида ёки бошқа счетлар қолдиғи ёки операциялар туркумидаги нотўғри акс этишлар билан жамланганда аҳамиятли бўлган нотўғри акс этишни аниқлай олмайди.

Хулоса қилиб айтганда, жиддийлик ва таваккалчилик даражасини баҳолаш аудиторлик текширувини муҳим босқичларидан бири бўлиб ҳисобланади. Унинг малакали амалга оширилиши нафақат сифатли аудиторлик ҳисоботи ва хулосаси тузиш, балки аудиторлик ташкилоти каби, мижоз-ташкилотнинг ҳам барқарор ривожланишига замин яратади.

Корхонада ички назорат тизимини (ИНТ) баҳолаш мақсадлари – корхонанинг жорий хўжалик ишларини тартибга солиш ва самарадорлик билан амалга ошириш: раҳбариятнинг молиявий-хўжалик сиёсати талабларини бажариш, корхона активларини сақлаш, ҳужжатлар, яъни маълумотлар тўлиқ ва аниқ даражада бўлишлигини таъминлашдир.

Ички хўжалик назорат ишончлилигини баҳолаш, назорат муолажалари хўжалик операцияларини ҳисобга олиш жараёнида вужудга келиши мумкин бўлган хатолар ва камчиликларни олдини олиш, аниқлаш ва тўғрилашга қаратилган бўлиши лозим. Баҳолаш муолажаларини етти хил йўналишлар бўйича амалга ошириш тавсия этилади: ҳақиқийлик, тўлиқлик, рухсат берилиши, аниқлилик, табақалаштириш, ҳисоб, даврлаштириш. Назоратнинг муайян объектларини аудит қилиш жараёнида ички назорат ва ҳисоб тизимини бевосита баҳолашни амалга ошириш мақсадга мувофиқдир.

Хўжалик операцияларнинг ҳақиқийлиги қайд қилинган операциялар ҳақиқатдан ҳам ҳужжатлардаги кўрсаткичлар билан тасдиқланганлигини билдиради.

Тўлиқлилик – барча амалга оширилган хўжалик операциялар бухгалтерия ҳисобида акс этилган, бирортаси ҳам қолиб кетмаганлигини ифодалайди.

Рухсат берилиши – иқтисодий субъектнинг ҳисоб сиёсати бўйича ҳисобга олинишдан олдин барча операциялар тегишли рухсатномага эга эканлигини кўрсатади.

Аниқлилик – бухгалтерия ҳисоби ҳужжатлари ва регистрларидаги барча кўрсатилган суммалар тегишли равишда ҳисобланганлигини кўрсатади.

Табақалаштириш – барча операциялар тегишли счетларда тўғри акс этилганлигини ифодалайди.

Ҳисоб – тегишли операциялар бўйича ҳисоб жараёни тугалланганлиги ва ҳисоб умумий қабул қилинган стандартларга жавоб беришлигини англатади.

Даврлаштириш – барча операциялар улар содир этилган даврда расмийлаштирилганлиги ҳамда бухгалтерия ҳисобининг тегишли даврида акс этилганлигини кўрсатади.

Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимига текширувнинг тегишли йўналишлари бўйича барча тизим ёки назоратнинг алоҳида воситалари ишончлилигига баҳо бериш ёки аудиторлик экспертизасини

режалаштиришга таъсир кўрсатувчи қарорларни қабул қилиш, тегишли далилларга асосланганлигини кўрсатган ҳолда, аудиторлик ташкилоти томонидан ҳужжатлаштирилиши лозим.

Халқаро амалиётда “Бухгалтерия ҳисобининг тизими” деганда операцияларга, молиявий ёзувлар юритиш сифатида, субъектнинг масалалар туркуми ва ҳисоб ёзувлари орқали ишлов бериш тушунилади. Бундай тизимлар операциялар ва бошқа ҳодисалар бўйича ҳисоботни солиштириш, йиғиш, таҳлил қилиш, ҳисоблаш, туркумлаш, рўйхатга олиш, умумлаштириш ва тақдим этиш мақсадида қўлланилади.

“Ички назорат тизими” - бу тартибли ва самарадорли фаолият юритиш, жумладан субъект сиёсатига риоя қилиш, активлар бутлигини таъминлаш, товламачилик ва хатоларни олдини олиш ва аниқлаш, бухгалтерия ёзувларининг аниқ ва тўлиқ бўлиши ҳамда ўз вақтида ишончли молиявий ҳисобот тайёрлашга йўналтирилган, амалда мумкин бўлган қўламда, субъект раҳбариятининг мақсадга эришиш учун ёрдам берадиган, субъект раҳбарияти томонидан қабул қилинган барча муолажалар ва сиёсат (ички назорат). Ички назорат тизими бухгалтерия ҳисоби тизими вазифаларига бевосита тааллуқли бўлган масалалар доирасидан четга чиқади ва қуйидагилардан иборат:

1. “Нazorat муҳити” - бу ички назорат тизими ва унинг субъект учун муҳимлигига нисбатан субъект директорлари ва раҳбариятининг умумий нуқтаи-назари, хабардорлиги ва ҳаракати. Назорат муҳити назоратнинг аниқ муолажалар самарадорлигига таъсир кўрсатади. Масалан, кучайтирилган бюджет назорати ва ички аудитнинг самарадорлик вазифалари бўлган ички назорат муҳити назоратнинг аниқ муолажаларини аҳамиятли тўлдириши мумкин. Шунга қарамасдан, қаттиқ назорат муҳити ўз-ўзидан ички назорат тизимининг самарадорлигини таъминламайди. Назорат муҳитида акс этилган омиллар қуйидагилардан иборат:

- директорлар кенгаши ва қўмиталарининг вазифалари;
- субъект раҳбариятининг фалсафаси ва вазифани бажариш услуби;
- субъектнинг ташкилий тизими ҳамда ваколатлар ва масъулиятлар бериш услуби;
- субъект раҳбарияти томонидан назорат тизими, жумладан ички аудит вазифалари, ходимлар бўйича сиёсат ва муолажалар ҳамда хизмат мажбуриятларини тақсимлаш.

2. “Нazorat муолажалари” - бу назорат муҳитига қўшимча равишда субъектнинг аниқ белгиланган масалаларини ҳал этиш учун субъект раҳбарияти томонидан белгиланган муолажалар ва сиёсат. Назорат муолажалари қуйидагилардан иборат:

- ҳисоботни тақдим этиш, солиштириш ва тасдиқлаш бўйича муолажаларни солиштириш;
- ёзувларнинг арифметик тўғрилигини текшириш;
- амалий дастурлар ва компьютер-ахборий тизимлар юзасидан назоратни амалга ошириш, масалан қуйидагилар юзасидан назорат ўрнатиш йўли билан:

- компьютер дастурлари ўзгариши;
- маълумотлар файлларига кириб бориш;
- назоратли счетлар ва синов балансларни юритиш ва текшириш;
- ҳужжатларни тасдиқлаш ва улар юзасидан назоратни амалга ошириш;
- ички манбалардан олинган кўрсаткичларни маълумотнинг ташқи манбалари билан солиштириш;
- пул маблағлари, қимматли қоғозлар ва товар-моддий заҳиралар ҳисоб-китобини бухгалтерия ёзувлари билан таққослаш;
- активлар ва ёзувлардан тўғридан-тўғри жисмоний фойдаланиш имконини чеклаш;
- молиявий натижалар бўйича таҳлил ва натижаларни бюджетда кўзда тутилган суммалар билан таққослаш.

Молиявий ҳисоботнинг аудитини ўтказишда аудитор фақат бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларидаги молиявий ҳисоботга тааллуқли сиёсат ва муолажаларга ўз эътиборини қаратади. Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларига тааллуқли жабҳаларни тушуниш, ажралмас таваккалчилик ва назорат таваккалчилигига баҳо бериш ҳамда бошқа жабҳаларни кўриб чиқиш билан биргаликда аудиторга қуйидагиларга имкон яратади:

- молиявий ҳисоботда вужудга келиши мумкин бўлган муҳим бўлажак нотўғриликлар турини солиштириш;
- муҳим нотўғриликлар таваккалчилигига таъсир этувчи омилларни ҳисобга олиш;
- тегишли аудиторлик муолажаларини ишлаб чиқиш.

Аудит ўтказиш бўйича йўналишни ишлаб чиқишда, молиявий ҳисобот тасдиқлари юзасидан тегишли аниқлаб бўлмаслик таваккалчилигини белгилаш ҳамда бундай тасдиқларни текширишга йўналтирилган моҳияти бўйича муолажаларнинг тавсифи, муддати ва ҳажмини аниқлаш учун, аудитор назорат таваккалчилигига (ажралмас таваккалчилиги билан бир каторда) берилган дастлабки баҳони кўриб чиқади.

2-боб. Аудиторлик текширувини ташкил этиш ва уни ўтказишнинг замонавий хусусиятлари

2.1. Аудиторлик текширувини ўтказишда дастлабки аудитни режалаштириш ва ташкил этиш

Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолияти миллий стандартининг 3-сон "Аудитни режалаштириш" стандарти "Аудиторлик фаолияти тўғрисида"ги Ўзбекистон Республикаси Қонуни, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 10 июндаги "Ўзбекистон Республикаси Президентининг Олий Мажлис XIV сессиясидаги маърузасида келтирилган асосий қоидаларни амалга ошириш чора-тадбирлари тўғрисида" 296-сон қарорига асосан ишлаб чиқилган ва Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш унсури ҳисобланади.

Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи аудитини режалаштириш пайтида аудиторлик ташкилотлари томонидан қўлланиладиган меъёрларни белгилаш аудитнинг мақсади ҳисобланади.

Қуйидагилар стандартнинг асосий вазифалари ҳисобланади:

- Аудитни режалаштириш дастлабки босқичининг баёни;
- Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш тамойилларини таърифлаш;
- Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш ҳамда тузиш тартибининг баёни.

Мазкур босқичнинг талаблари расмий аудиторлик хулосасини тайёрлашни назарда тутадиган аудитни амалга ошириш пайтида барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади, улар тавсия тусида эканлиги очиқ кўрсатилган қоидалари бундан мустасно.

Мазкур стандартнинг талаблари унинг натижалари бўйича расмий аудиторлик хулосаси тайёрлашни назарда тутмайдиган аудитни ўтказиш пайтида, шунингдек, аудитни турдош хизматлар (консалтинг хизматлари) кўрсатилиши пайтида тавсия тусида бўлади. Аниқ топшириқни бажариш пайтида мазкур стандартнинг мажбурий талабларидан четга чиқилган тақдирда аудиторлик ташкилоти бунинг ўзининг иш ҳужжатларида ва аудит ёки унга турдош бўлган хизматларга буюртма берган хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига ёзма ҳисоботда мажбурий тартибда қайд этиши шарт.

Режалаштириш аудит ўтказишнинг бошланғич босқичи ҳисобланиб, аудит ўтказишнинг кутилаётган ҳажми, жадваллари ва муддатларини кўрсатган ҳолда аудиторлик ташкилоти томонидан аудитнинг умумий режасини ишлаб чиқишдан, шунингдек, аудиторлик ташкилоти томонидан хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи тўғрисида ҳолис ва асосли фикр шакллантирилиши учун звурур бўлган аудиторлик русум-қоидаларини амалга ошириш ҳажми, турлари ва изчиллигини белгилайдиган аудиторлик дастурини ишлаб чиқишдан иборат бўлади.

Аудитни режалаштириш пайтида аудиторлик ташкилоти қуйидаги асосий босқичларни ажратиши керак:

- Дастлабки режалаштириш;
- Аудитнинг умумий режасини тайёрлаш ва тузиш;
- Аудит дастурини тайёрлаш ва тузиш¹²

Аудиторлик текширувининг муваффақиятсизлик таваккалчилигини камайитириш мақсадида аудиторлар ва аудиторлик ташкилотлар бўлажак мижозларни баҳолаш учун ишончли мезонларга эга бўлишлари лозим. Мижозни атрофлича ўйламаган ҳолда муваффақиятсиз танлаш йирик молиявий ва маънавий харажатларга олиб келиши, ташкилот ва аудитор обрўсига путур етказиши мумкин. Ўзбекистон Республикасида бозорни шакллантириш даврида кўпчилик савдо-сотиқ билан шуғулланувчи тизимлар бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботни тузишга буюртма бериши муносабати билан, аудиторлик ташкилотлар томонидан мижозларни пухта ўйлаб танлаб олиш тизимига эга бўлиши айниқса муҳимдир.

Аудиторлик ташкилотлар томонидан мижозларни танлаб олиш бўйича асосий муолажалар қуйидагилардан иборат:

- тармоқ тавсифини баҳолаш;
- аудиторлик текшируви ва мазкур мижознинг мақсадлари ва келажақда унинг натижаларидан фойдаланиш имкониятини аниқлаш;
- раҳбарларнинг ўзига хос бўлган томонларини аниқлаш;
- аудит ўтказиш учун сарфланиши мумкин бўлган меҳнат ҳажми ва мураккаблиги ҳамда аудиторлик таваккалчилигига олдиндан баҳо бериш;
- аудиторларнинг алмаштирилиши ёки бир неча маротаба алмаштирилиши сабабларига баҳо бериш;
- аудит натижалари бўйича аввалги аудиторлик хулосаларидаги шарҳлар билан танишиш;
- бўлажак мижознинг солиқ идоралари, банклар, ҳамкорлар, акциядорлар ва молиявий ҳисоботнинг бошқа фойдаланувчилар билан ўзаро алоқаларидаги тавсифлари ва муаммоларини аниқлаш;
- тақдимномалар олиш (масалан, турли ташкилотлар, мутахассислар ва бошқалардан);
- ҳисоботни таҳлилий текшириш;
- бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобот ҳолати ҳамда бўлажак мижознинг жорий ва вужудга келиши мумкин бўлган муаммолари билан олдиндан танишиш;

тегишли ходимлар мавжудлиги, мижоз тармоғини билишлик ва ҳоказолар нуқтаи назаридан келиб чиқиб, аудиторлик фирмаси ёки аудитор ушбу ишни бажара олиш имкониятини баҳолаш.

Агар юқорида қайд этилган ёки бошқа муолажалар натижалари аудит таваккалчилиги юқори даража деб кўрсатса, қўйилган масала аудитор учун жуда ҳам мураккаб ва меҳнат сарфининг ҳажми кўп бўлса, мижоз хизмат кўрсатиш учун қабул қилинмайди.

¹² Аудиторлик фаолияти миллий стандарти 3-сон

Аудиторлик фирмалари мижозларини бир нечта турларга ажратиш мумкин, масалан, аудиторлик текшируви жараёнида "мижоз-аудитор" ўзаро алоқаларидан келиб чиққан ҳолда.

Юзаки-расмий: ушбу турдаги мижозлар аудитор билан яқин алоқа боғлашни истамайдилар ва аудиторлик текширувини тезкорлик билан якунлашни талаб қиладилар. Бу ҳолда, аудитордан мижоз учун энг кам сарфланган вақт ва харажатлар билан, фақат аудиторлик хулосасини тайёрлаш ва тақдим этиш талаб қилинади.

Норасмий: бу турга аудитор билан яқин алоқа ўрнатадиган ва унинг ёрдамига ишонадиган мижозлар киради. Бунда ўз мустақиллигини сақлаган ҳолда, асосий иш билан бир қаторда, ташқи аудитор ички аудиторнинг айрим вазифаларини бажаради, шунингдек, одатда, бир қатор қўшимча хизматлар ҳам кўрсатади (маслаҳат бериш, таҳлил, амалий ёрдам кўрсатиш ва бошқалар).

Аудитор аудит ўтказиш тўғрисида шартнома тузишдан олдин мижоз қайси турга мансуб эканлигини аниқлаши лозим. *(илова)*

Агар мижоз норасмий турга мансуб бўлса, аудитор келажакдаги қўшимча равишда маслаҳатлар моҳиятини, аудиторлик текшируви натижалари бўйича кутилаётган қўшимча маълумотлар мазмунини аниқлаши керак. Аудиторлик текшируви тўғрисидаги шартномада ушбу барча масалаларни акс этилиши мақсадга мувофиқдир.

Мижоз бизнесини билиш ва маълумотни тегишли равишда қўллаш аудиторга қуйидагиларни бажаришга ёрдам беради:

- таваккалчиликларга баҳо бериш ва муаммоларни аниқлашга;
- аудитни янада ҳам самарадорлик ва оқилона режалаштириш ва бажаришга;
- аудиторлик далилларга баҳо беришга;
- мижозга янада ҳам яхшироқ хизмат кўрсатишга.
- Аудитнинг барча босқичларида аудитор мижоз бизнесини билиш муҳим касб этадиган кўп жабҳалар бўйича фикр-мулоҳаза шакллантиради. Масалан:
- назорат таваккалчилигига баҳо бериш;
- ишга оид таваккалчиликлар субъект раҳбариятининг ушбу таваккалчиликлар юзасидан ҳаракатларини кўриб чиқиш;
- аудитнинг умумий режаси ва аудит дастурини ишлаб чиқиш;
- аҳамиятлилиқ даражаси ва аниқлаш ҳамда танланган аҳамиятлилиқ даражаси тегишли бўлиб қолишлигига баҳо бериш;
- мувофиқлигини аниқлаш учун аудиторлик далилларга баҳо бериш ҳамда молиявий ҳисоботнинг тегишли тасдиқлар амалда тўғрилигига баҳо бериш;
- аудит пайтида алоҳида кўриб чиқишни ва махсус кўникмалар қўллашни талаб қиладиган соҳаларни аниқлаш;
- ўзаро боғлиқ томонлар ва улар ўртасидаги операцияларни солиштириш;

- сўровларни ўтказиш ва жавобларнинг асосланганлигига баҳо бериш;
- ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисоботда маълумот ёритилиши мослигини кўриб чиқиш.

Аудитор, аудит учун тайинланган аудитор ёрдамчилари мижоз бизнеси тўғрисида топширилган ишни бажаришга имкон берадиган етарли ҳажмда билим олганликларига ишонч ҳосил қилиши лозим. Аудитор, шунингдек, аудитор ёрдамчилар қўшимча маълумотни ҳисобга олиш ва ушбу маълумотни аудитор ва бошқа аудитор ёрдамчиларига етказиш лозимлигини тушунаётганликларига ишонч ҳосил қилиши керак.

Аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартнома "мижоз-аудитор" ўзаро муносабатларини чегаралаб берувчи расмий ҳужжат ҳисобланади ва умумий жиҳатлари билан тадбиркорлик фаолиятида қўлланиладиган шартномалардан фарқ қилмайди. Бу ҳужжат, бошқа шартномалар каби, томонларнинг, яъни шартнома иштирокчиларининг, бу ерда буюртмачи-мижоз ва ижрочи-аудитор, ўзаро келишилган манфаатларини ҳуқуқий томондан тартибга солади.

Кўпчилик аудиторлик ташкилотлар шартнома тузишнинг намунавий шаклларида фойдаланадилар, лекин, шунга қарамасдан, шартномада аниқ бир корхонани аудит қилиш хусусиятларини инобатга олиш мақсадга мувофиқдир, зеро мижозлар, кўп ҳолларда, унинг маъноси ва моҳиятини етарли даражада тушунмасликлари мумкин.

Шартномада мижоз томонидан аудиторлик ташкилотига олдиндан пул тўлашни кўзда тутиш мақсадга мувофиқдир, зеро олдиндан пул тўланиши аудиторни молиявий мустақиллигини таъминлайди, текширув ўтказиш жараёнида мижоз томонидан ўтказилган аудит учун тегишли ҳақини тўламаслик йўли билан кўрқитиб "таъйик" ўтказишни олдини олади. Одатда, аудиторлик фирмалари томонидан олдиндан пул ўтказиш миқдори тўғрисидаги талаблари 50 фоиздан 100 фоизгачани ташкил этади.

Шартномада текширув жараёнида мижоз томонидан аудиторга ёрдам кўрсатиши лозимлиги тўғрисида мажбур эканлигини кўзда тутилиши мақсадга мувофиқдир (инвентаризация ўтказишда ёрдам бериш учун ўз ходимларини жалб қилиш, хизмат сафарига чиқиш зарурияти бўлганда аудитори транспорт воситаси билан таъминлаш ва бошқалар).

Ўзбекистонда аудиторлик хизматлари бозори тобора шаклланиб бориши натижасида аудиторлик хизматларига оид нарх-наволар тартибга солинмоқда.

Мижозга йўлланган аудитор (аудиторлик фирмаси) нинг мажбурият-хати аудит ўтказишга розилигини ёки айрим корхоналар ва ташкилотлар (банклар, жамғармалар, суғурта компаниялари, очиқ турдаги акциядорлик жамиятлар ва бошқалар) учун қонунчиликда кўзда тутилган расмий аудиторларни таклиф этилишини тан олганлигини тасдиқлайди.

Аудиторлик текшируви бошланишдан олдин мижозга хат йўлланиши мижозни ҳам аудиторни ҳам манфаатларига мос келади, чунки бу аудиторлик

текшируви якунлангандан кейин икки тарафнинг мажбуриятларига оид кўплаб англашилмовчиликларни олдини олиш имкониятини яратади.

Хатнинг асосий мазмуни қуйидагилардан иборат:

- аудит объектларини ёритиш (бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот) ва унинг миқёсларини аниқлаш (текширув мазмуни ва муддатлари);
- тақдим этилган маълумотлар учун мижданинг масъуллигини белгилаш;
- амалдаги меъёрий ҳужжатлар, қонунчилик ёки малакали аудиторлик бирлашмалар тавсиялари, аудитор риоя қиладиган қоидалар доирасида аудит чегараларини белгилаш;
- аудиторлик фаолияти натижалари бўйича жамловчи хулоса, ҳисобот ёки бошқа турларини аниқлаш;
- ички назорат тизими номукамаллиги сабабли муҳим аниқсизликлар ёки хатоликлар аниқланмай қолиниши таваккалчилигини белгилаш;
- аудит пайтида ўрганиладиган барча мунтазам ва тахлилий ҳисоб, ҳужжатлар ва бошқа турдаги керакли маълумотлардан бемалол фойдаланиш имконини яратиш;
- тадбиркорлик билан боғлиқ бўлган сирни сақлаш тўғрисида аудиторнинг мажбурияти.

Аудит ўтказиш тўғрисида розилик берилган хатда аудитор ва миждо жавобгарлиги белгиланади. Аудитор жавобгарлиги деб амалдаги қонунчиликка ва томонлар келишувига мувофиқ аудиторнинг маънавий ва моддий жавобгарлиги тушунилади. Аудитор молиявий ҳисоботга оид ўз хулосаси бўйича жавобгардир.

Субъект тўғрисида умумий маълумот олиш. Ушбу босқичда аудитор миждо билан ҳамкорлик қилиш мақсадга мувофиқлиги масаласини ҳал этиши керак. Миждо қайси сабабларга кўра аудитор хизматига мурожаат қилаётганлигини аниқлаши, текширув ўтказиш учун ходимлар жадвалини шакллантириши, миждо билан шартнома тузиши лозим.

Аудитор ҳуқуқшунослар, бошқа аудиторлик фирмалар, тадбиркорлар ва бошқалар томонидан тақдим этилган маълумотдан фойдаланиши мумкин.

Корхона тўғрисида умумий маълумот кейинчалик ҳисобот ишончилиги тўғрисида асосланган хулоса тайёрлаш учун керак бўлади. Хусусан, корхонанинг тармоқ ва фаолиятининг ўзига хос бўлган хусусиятларини, унинг ташкилий тузилишини аниқлаш, ташқи, молиявий ва бошқа алоқаларини текшириш, ҳуқуқий мажбуриятлари билан танишиш лозим.

Корхона тўғрисида ахборотни олиш учун аудитор қуйидагиларни амалга ошириши лозим:

- аввалги аудитор билан алоқа боғлаш;
- ўтган йилнинг йил охирига бўлган молиявий ҳисоботини ва жорий йилнинг оралиқ молиявий ҳисоботини ўрганиш;
- бошқа инстанцияларга юборилган хўжалик юритувчи субъект ҳисоботларини ўрганиш;

Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолияти миллий стандартининг 3-сон “Аудитни режалаштириш” стандартининг 31 қисмида келтирилишича “Аудит дастури аудит умумий режасини ривожлантириш ҳисобланади ва аудит режасини амалда рўёбга чиқариш учун зарур бўлган аудиторлик русум-қоидалари мазмунининг батафсил рўйхатини ўз ичига олади. Дастур аудитор ассистентлари учун батафсил йўриқнома бўлиб хизмат қилади ва бир вақтнинг ўзида аудиторлик ташкилоти ва аудиторлик гуруҳининг раҳбарлари учун иш сифатини назорат қилиш воситаси ҳисобланади”

Аудит дастури аудит умумий режасини ривожлантириш ҳисобланади ва аудит режасини амалда рўёбга чиқариш учун зарур бўлган аудиторлик русум-қоидалари мазмунининг батафсил рўйхатини ўз ичига олади. Дастур аудитор ассистентлари учун батафсил йўриқнома бўлиб хизмат қилади ва бир вақтнинг ўзида аудиторлик ташкилоти ва аудиторлик гуруҳининг раҳбарлари учун иш сифатини назорат қилиш воситаси ҳисобланади.

Аудитор аудитни тахмин қилинаётган кўлами ва ўтказиш тартибини баён этган ҳолда, аудитнинг умумий режасини ишлаб чиқиши ва расмийлаштириши лозим. Аудит дастурини ишлаб чиқишда қўлланма бўлиб хизмат қилиши учун, аудит умумий режасининг ҳужжатли акс эттирилиши етарли даражада батафсил бўлиши керак, бунда унинг аниқ шакли ва мазмуни субъект катталиги, аудитнинг мураккаблиги ҳамда аудитор қўллаётган аниқ услубият ва технологияга боғлиқ.

Аудитор аудитнинг умумий режасини амалга ошириш учун керакли бўлган, режалаштирилган аудиторлик муолажаларининг тавсифи, муддати ва ҳажмини белгиловчи аудит дастурини ишлаб чиқиши ва ҳужжатли расмийлаштириши лозим. Аудит дастури аудитда иштирок этаётган аудитор ёрдамчилари учун йўриқномалар тўплами ҳамда ишни тегишли равишда бажарилиши ва акс эттирилиши юзасидан назорат қилиш воситаси сифатида хизмат қилади. Шунингдек, аудит дастури аудитнинг ҳар бир бўлими бўйича белгиланган вазифалар ва аудитнинг турли жабҳалари ёки муолажаларига ажратилган соатлар миқдори кўрсатилган вақт бюджетидан иборат бўлиши мумкин.

Аудитнинг дастури аудит режасининг ривожланиши ҳисобланиб, текширувнинг ҳар бир аниқ бўлими учун керакли бўлган аудиторлик муолажалар рўйхатидан иборатдир. Аудиторлик дастурлар қуйидаги икки турда бўлади:

1) корхона ички назорат тизими тўғрисида маълумот тўплаш учун муолажалардан таркиб топган назорат тестлари дастури;

2) бевосита счетлардаги қолдиқлар тўғрисида маълумот тўплаш учун муолажалардан таркиб топган счетлардаги қолдиқларни текшириш дастури.

Дастурда аудиторлик текширувини ўтказиш учун керакли бўлган ходимлар сони, улар ишининг ҳажми ва мазмуни белгиланади. Одатда аудитни асосий аудитор, аудитор ёрдамчилари ва ассистентларидан иборат гуруҳ амалга оширади. Молиявий ҳисобот моддалари тўғрилигини тасдиқлаш мақсадида миқдорий хатолар ва камчиликларни текшириш учун операциялар тестлари ишлаб чиқилади.

Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш пайтида аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботни ишончли деб ҳисоблаш имконини берадиган жиддийлик ва аудиторлик таваккалчилиги учун мақбул даражасини белгилаши керак.

Аудиторлик таваккалчилигини режалаштираркан, аудиторлик ташкилоти, хўжалик юритувчи субъект аудитидан қатъи назар, ушбу ҳисоботга хос бўлган молиявий ҳисоботнинг ажралмас таваккалчилиги ва назорат таваккалчилигини белгилайди. Белгиланган таваккалчиликлар ва жиддийлик даражаси ёрдамида аудиторлик ташкилоти аудит учун аҳамиятли соҳаларни аниқлайди ва зарур аудиторлик русум-қоидаларини режалаштиради. Аудит жараёнида режалаштириш пайтида белгиланган аудиторлик таваккалчилиги ва жиддийлик даражасининг ўзгаришига таъсир кўрсатадиган ҳолатлар юзага келиши мумкин.

Умумий режада аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказиш муддатларини назарда тутиши ва аудитни ўтказиш муддатларини, ҳисобот (хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига ёзма ахборот) ва аудиторлик хулосасини тузишни назарда тутиши шарт.

Аудиторлик ташкилоти умумий режада ички аудит ролини, шунингдек аудит ўтказиш жараёнига экспертларни жалб этиш заруратини белгилайди.

Аудитнинг дастурини тузиш. Аудит дастури аудит умумий режасини ривожлантириш ҳисобланади ва аудит режасини амалда рўёбга чиқариш учун зарур бўлган аудиторлик русум-қоидалари мазмунининг батафсил рўйхатини ўз ичига олади. Дастур аудитор ассистентлари учун батафсил йўриқнома бўлиб хизмат қилади ва бир вақтнинг ўзида аудиторлик ташкилоти ва аудиторлик гуруҳининг раҳбарлари учун иш сифатини назорат қилиш воситаси ҳисобланади.

Аудиторлик дастурининг ҳар бир бўлими бўйича аудиторнинг иш ҳужжатларида расман акс эттирилган хулосалари аудиторлик ҳисоботи (хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига ёзма ахборот) ва аудиторлик хулосасини тузиш учун факт материали, шунингдек, хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи тўғрисида аудиторнинг холис фикрини шакллантириш учун асос бўлиб ҳисобланади.

Аудитни режалаштириш жараёни тугаганидан сўнг аудит умумий режаси ва дастури ҳужжатни расмийлаштирилиши ва уларга белгиланган тартибда виза қўйилиши керак.

Аудиторлик текширувларида муҳим эътибор талаб қиладиган жиҳатлардан бири муҳимлик даражасини тўғри белгилаб олиш ҳисобланади. «Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги» номли 9-сон АМСнинг 8-бандига кўра, муҳимлик тушунчаси деганда молиявий ҳисоботни бузишнинг энг юқори қиймати тушунилади, ундан бошлаб ана шу ҳисоботнинг малакали фойдаланувчиси унинг асосида тўғри хулосалар чиқариш ва тўғри қарорлар қабул қилишга қодир бўлмай қолади¹³. Иқтисодчи олим М.Тўлахўжаеванинг фикрича, ҳисоботдаги фойдаланувчиларни қарорлар қабул қилишда

¹³ «Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги» номли 9-сон АМС. Ўзбекистон Республикасининг Молиявий Қонунлари. №16, 1999. 8-банд.

чалғитиши мумкин бўлган, оқибатда бефойда молиявий сарф-харажатлар, нобудгарчиликка ва зарарларга олиб келадиган хато ва тушириб қолдиришлар жиддий, муҳим (моддий) ҳисобланади¹⁴

Халқаро стандартларида муҳимлик бухгалтерия маълумотларини нотўғри ёки ноаниқ акс эттириш ёки ўтказиб юбориш, деб талқин қилинади.

Чунки корхоналар фаолият кўламининг турли-туманлиги ва инфляция даражаси бунга таъсир қилади. Баъзи аудиторлар муайян миқдордан юқори бўлган хатони ҳар қандай шароитда муҳим бўлиши мумкин деб ҳисоблашадилар¹⁵.

Амалиётда кўпинча нисбий кўрсаткичлар ишлатилади. Улар ёки муайян аниқ фоизда ёки ораликни акс эттириши мумкин. Масалан, баланс фойдасининг 4% миқдорида бўлса, бу аниқ чегарани кўрсатиб туради, агар баланс фойдасининг 2-4% атрофида дейилса, бу муайян ораликни кўрсатади. Муҳимлик мезонлари ҳисоботга қанақа белгиланса, унинг элементлари бўйича ҳам шу тартибда белгиланади. Ҳисоботнинг муҳим бўлган қаторларини текширишда, албатта, аудиторлик танлови ўтказилади.

Аудиторга муҳимликнинг жуда ҳам паст ёки жуда ҳам юқори даражасини қўллаш тавсия этилмайди. Биринчи ҳолатда текшириш кўп вақт ва куч талаб қилади. Бундай текширув қимматга тушиши ва узоқ вақтга чўзилиши мумкин. Ўта юқори муҳимлик даражаси ҳолатида кам аудиторлик амаллари қўлланилиши ва амалга ошмаслик таввақалчилиги (дахлсизлик таваккалчилиги) юқори бўлиши мумкин.

Шу боисдан ғарб аудиторлик фирмалари муҳимлик даражасига яқин ёки оптимал вариантни танлаш учун ярим эмпирик йўлдан боришади¹⁶.

Аудиторлик текшируви ҳар доим таваккалчилик билан ҳамоҳанг тарзда бўлади. Аудитор таваккалчилик нима билан тугаши, унинг моҳияти, таркибий қисмлари, унинг максимал чегарасини англаши лозим.

Аудиторлик таваккалчилиги ва аудиторлик муҳимлиги ўртасида қарама-қарши боғлиқлик мавжуд:

- катъийроқ муҳимлик даражаси мавжуд бўлганда аудиторлик таваккалчилиги паст бўлади;
- муҳимлик даражаси унчалик катъий бўлмаган шароитда аудиторлик таваккалчилиги юқори бўлади.

Хулоса тарзида шуни айтишимиз мумкинки, муҳимлик даражаси аудиторлик таваккалчилиги ҳамда аудиторлик амалларга чамбарчас боғлиқ бўлиб, ушбу даражани тўғри белгилаш аудиторлик текшируви вақтини тўғри белгилаш, текширишга сафланадиган харажатларни оптимал тақсимлаш имконини беради.

Энг муҳим кўрсаткичлар сифатида қуйидагиларни олиш ва уларга нисбатан қўлланиладиган фоизларни тавсия сифатида белгилаш мумкин.

¹⁴ Тўлаходжаева М.М. «Ўзбекистон Республикасида иқтисодий назорат тизими», -Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1998. 107-бет.

¹⁵ Робертсон Дж. Аудит. –М.: КРМҚ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 111-бет

¹⁶ Гутцайт Е.М., Островский О.М., Ремизов Н.А. Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование. –М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. 142-бет.

Молиявий ҳисоботнинг асосий кўрсаткичлари бўйича жиддийлик даражасини ҳисоблаш

Асосий кўрсаткичлар	Асосий кўрсаткич қиймати (м.с.)	%	Жиддийлик даражасининг суммаси, (м.с.)
Маҳсулот (иш, хизмат) ларни сотишдан олинган тушум (2-шакл, 010-сатр)	723491,0	5	36175,
Сотилган маҳсулот (иш, хизмат) ларнинг ишлаб чиқариш таннари (2-шакл, 020-сатр)	177826,0	3	5335,0
Жами давр харажатлари (2-шакл, 040-сатр)	32833,0	3	985,0
Корхонанинг хусусий капитали (1-шакл, 460-сатр)	241567,0	10	4831,0
Балансинг умумий суммаси (1-шакл, активдаги 380-сатр ёки пасивдаги 700-сатр)	135945,0	5	13595,
Тугалланмаган ишлаб чиқариш (1-шакл, 150-сатр)	322762,0	3	6455,0
Тақсимланмаган фойда	23819,0	2	476,0

Хулоса қилиб айтганда, жиддийлик ва таваккалчилик даражасини баҳолаш аудиторлик текширувини муҳим босқичларидан бири бўлиб ҳисобланади. Унинг малакали амалга оширилиши нафақат сифатли аудиторлик ҳисоботи ва хулосаси тузиш, балки аудиторлик ташкилоти каби, мижоз-ташкилотнинг ҳам барқарор ривожланишига замин яратади.

2.2. Аудиторлик текширувида далил тўплаш босқичи

Аудиторлик фаолиятини олиб бориш жараёнида корхона молиявий ҳисоботлари маълумотларини кўриб чиқишда асосан бухгалтерия дастлабки ҳужжатларидан фойдаланилади. Қайсики жойда иш фаолияти бўлар экан у жойда хато ва камчиликлар бўлиши муқаррардир. Ушбу ҳолатларни олдини олиш ва хато камчиликларни аниқлаш учун №50-АФМС «Аудиторлик далиллар» номли махсус стандарт ишлаб чиқилган бўлиб, бу стандартга Аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти (АФМС) "Аудиторлик фаолияти тўғрисида"ги Ўзбекистон Республикаси Қонунининг 21-моддаси¹⁷, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги 365-сонли "Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик

¹⁷ Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг Ахборотномаси, 2000 йил, 5-6-сон, 149-бет

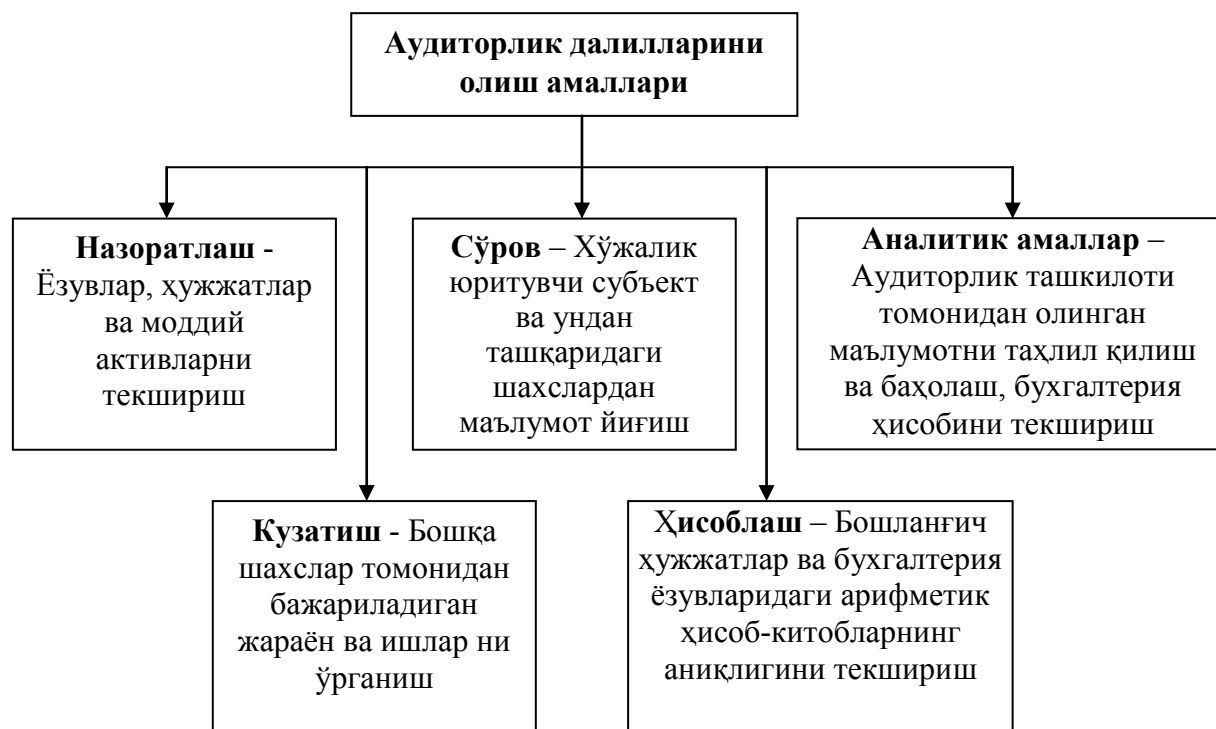
текширишларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида"ги Қарорининг 3-бандига¹⁸ асосан ишлаб чиқилган ва у Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятининг меъёрий тартибга солиш элементи бўлиб ҳисобланади.

Ушбу стандартлар аудиторлик фаолиятининг Республикамиз ва халқаро амалиётида олинадиган далилларнинг етарлилик даражасини ва уларни тўплашга нисбатан қўйиладиган талабларни белгилайди.

Бизнинг мамлакатимизда эса шу вақтгача қабул қилинган аудиторлик фаолияти миллий стандартларидан қуйидагиларни шундай бўлим сифатида умумлаштириш мумкин:

№10-АФМС «Молиявий ҳисобот таркибидаги бошқа ахборотлар»; №11-АФМС «Маълумотларни компьютерда ишлаш (МКИ) шароитида аудит ўтказиш»; №13-АФМС «Таҳлилий амаллар»; №14-АФМС «Аудиторлик танлаш»; №16-АФМС «Эксперт ишидан фойдаланиш»; №50-АФМС «Аудиторлик далиллар».

Аудиторлик далиллар – бу аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик текширувлар вақтида тўпланган ва аудиторлик хулосасини асословчи ахборотдир (2-чизма).



Аудиторлик далилларнинг миқдор ва сифат кўрсаткич-ларига, шунингдек уларни олиш мақсадида бажариладиган амалларга нисбатан қўйиладиган талаблар № 50 – «Аудиторлик далиллари» номли АФМСда белгиланган. Ушбу стандарт талабларини барча аудиторлик ташкилотлари аудиторлик текширувларини ўтказиш чоғида қўллаши мажбурийдир.

Аудитор молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлигини асослаши учун

¹⁸ Ўзбекистон Республикаси ҚТ, 2000 йил, 9-сон, 62-бет

қуйидаги амалларни бажариш натижасида етарли аудиторлик далилларини тўплаши лозим:

➤ счётлар бўйича оборотлар ва қолдиқларнинг молиявий ҳисоботда тўғри акс эттирилишини батафсил текшириш:

➤ таҳлилий амаллар:

➤ ички назорат воситаларини текшириш;

Аудиторлик далилларни тўплаш учун зарур бўлган аудиторлик амаллари ва уларнинг ҳажми аудит дастурида кўрсатилади.

Демак, аудиторлик далиллар аудиторлик текшируви жараёнида текшириляётган мижоз – корхона ва учинчи шахслардан олинган ахборотлар ҳамда уларни таҳлил қилиш натижалари бўлиб, молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги тўғрисида аудиторлик хулосаси тузиш имконини беради.

Ушбу таъриф ва тавсифлардаги таянч тушунчаларни батафсил кўриб чиқамиз.

Далил дейилганда бошқа фактнинг мавжудлигини тасдиқлайдиган ёки инкор қиладиган факт, ёки мазкур факт ҳақида у ёки бу даражадаги ишончлилик билан фикр шакллантиришга имкон берадиган, маълум факт тўғрисида маълумотлар олиш жараёни тушунилади.

Ахборот – хўжалик фаолиятидаги фактлар тўғрисидаги хабарлар тўпламидир.

Мижоз корхона – аудиторлик хизмати кўрсатиляётган хўжалик юритувчи субъект.

Учинчи шахслар – аудитор ёки мижоз корхона билан у ёки бу тарзда алоқадор бўлган ва бу алоқадорлик аудитор фикрига жиддий таъсир кўрсатадиган ҳуқуқий ёки жисмоний шахслардир.

Таҳлил қилиш – бу мижоз корхона бухгалтерия ҳисоботида фактларнинг аудитор томонидан мушоҳада қилиниши ва ўз фикрини шакллантириши.

Ишончлилик – молиявий ҳисобот маълумотларининг улардан малакали фойдаланувчиларга хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг натижалари тўғрисида тўғри хулосалар қилишга ва ушбу хулосаларга асосланган қарорлар қабул қилишга имкон берадиган даражаси тушунилади. Бошқача қилиб айтганда, бу аудиторлик далиллар қанчалик ишончга сазовар ва ҳақиқатга яқин эканлигини тавсифлайди. Аудит жараёнида олинган далилларнинг ишончлилиги мустақиллик ва манба компетентлиги, ички назорат тизимининг самарадорлиги каби омилларга боғлиқ. Аудиторнинг ўзи мустақил манбалардан олган далилларнинг ишончлилик даражаси хўжалик юритувчи субъектдан олинган далилларга қараганда юқорироқ. Барча далиллар йиғиндисини фақат сўнгилари етарли бўлганидагина ишончли деб ҳисоблаш мумкин.

Далилларнинг етарлилиги уларнинг миқдори ва сифати билан белгиланади. У танлаш кўлами ва тўпламдаги муайян элементларнинг тавсифи билан боғлиқ. Далилларнинг етарлилигини аниқлашда қуйидаги ҳолатларни ҳисобга олиш зарур: мустақил манбалар (учинчи шахслар)дан олинган далилларнинг мижоз-корхона ходимларидан олинган далилларга нисбатан ишончлироқ эканлиги; аудиторлик ташкилотининг мустақил

текшируви ёки таҳлили натижасида олинган маълумотларнинг учинчи шахслардан олинган маълумотларга қараганда ишончлироқ эканлиги; ҳужжатлар ва ёзма кўрсатмалар шаклидаги аудиторлик далилларининг оғзаки кўрсатмаларга қараганда ишончлироқ эканлиги. Ниҳоят, турли манбалардан олинган далиллардан фойдаланиш натижасида қилинган хулосаларни таққослаш имкониятларини ҳисобга олиш керак.

Тўпланган далиллар текшириладиган ҳисобот тузилган санага қанчалик яқин бўлса, улар шунчалик ишонарли бўлади.

Агар хатолар ва ноаниқликлар тўғрисидаги далиллар мижоз корхона маъмуриятига аудиторлик хулосаси солиқ органига топширилмасдан олдин тақдим этилган бўлса, у ҳолда бухгалтерияда ҳисоботларга зарур тузатишларни киритиш имкони бўлади. Агар ҳисобот солиқ органига топширилганидан сўнг аудит ўтказилса, тузатиш киритиш имкони йўқ, лекин жорий даврда аниқланган хато камчиликларни ўз вақтида тузатиш мумкин.

Аудиторлик текширувлар жараёнида тўпланадиган далиллар турли-туман бўлиб, улар тури, манбаси ва олиниш усулларига кўра туркумланади.

Аудиторлик далиллар турларига кўра ёзма ва оғзаки далилларга бўлинади.

Ёзма равишда олинган далиллар (ҳужжатлар ва ёзма тушунтиришлар) оғзаки шаклдаги далилларга қараганда ишончлироқ бўлиши мумкин. Аммо айрим ҳолларда оғзаки далиллар анча муҳим ва фойдали бўлиши мумкин.

Ҳужжатлаштирилган фактларни аниқлаш молиявий ҳисоботни ва ҳисоб регистрларини тўлдириш учун асос бўлган дастлабки ҳужжатларни текшириш йўли билан амалга оширилади. Буларга таннархни асосиз равишда ошириб юбориш ёки товарсиз операцияларни амалга ошириш билан боғлиқ операциялар мисол бўлиши мумкин. Шунингдек, битта ҳужжатнинг турли нусхаларидаги ёзувларининг бир-бирларига мос келмаслик ҳолатлари.

Махсус ўтказилган таҳлил натижасида фактларни аниқлаш ҳужжатларда келтирилган маълумотларни мантиқий жойлаштириш ва математик ҳисоб-китоб қилиш йўли билан амалга оширилади. Бундай аргументлаш рационал деб номланади ва у аудит жараёнида салмоқли ўрин тутади. Масалан:

1) 2910-«Омборлардаги товарлар» сче­тида корхона мулки ҳисобланган товарлар ҳисобга олиниши лозим;

2) аудитор ушбу товарлар учун корхонанинг мулк­ий ҳуқуқи мавжудлигини аниқлаши зарур;

3) тақдим этилган ҳужжатлар (шартномалар, товарлар ҳисоботи, банк кўчирмалари) ва мулк­ий ҳуқуқнинг корхонага ўтган пай­тини аниқлаш асосида аудитор товарларнинг эгаси ҳақида хулоса қилади.

Аудитор фикрига биринчи аргумент кўпроқ таъсир кўрсатади. Ҳақиқатда 2910-«Омборлардаги товарлар» сче­тида қолдиқ сифатида кўрсатилган товарлар йўқ бўлса, ҳеч қандай фикр-мулоҳазага ўрин қолмайди. Сўнгра учинчи ва тўртинчи аргументларни аҳамият­лилиги бўйича кўрсатиш мумкин.

Аудиторлик далиллар бевосита олинадиган манбаларга қуйидагилар

киради: миждоз корхона ва учинчи шахсларнинг дастлабки ҳужжатлари; миждоз корхона бухгалтерия ҳисоби регистрлари ва унинг молия ҳўжалик фаолиятининг таҳлил натижалари; миждоз корхона ходимлари ва учинчи шахсларнинг оғзаки билдиришлари; миждоз корхонанинг бир ҳужжатларини бошқалари билан солиштириш, ҳамда унинг ҳужжатларини учинчи шахсларнинг ҳужжатлари билан таққослаш; миждоз корхона активлари ва пассивларини инвентаризация қилиш натижалари ҳамда унинг молиявий ҳисоботлари.

Ҳар хил манбалардан олинган ва турли шаклдаги аудиторлик далиллар аудиторлик рискинни пасайтиради.

Агар миждоз корхона аудиторга тулаконли текширув учун зарур ҳажмдаги ҳужжатларни тақдим килмаса ёки агар аудитор зарур аудиторлик далилларини тўплаш имконига эга бўлмаса, унинг олдида катта муаммолар вужудга келиши мумкин. №50 «Аудиторлик далиллар» номли АФМСда таъкидланишича: «Агар аудиторлик ташкилотига ҳўжалик юритувчи субъект томонидан мавжуд ҳужжатлар тўла ҳажмда тақдим этилмаса ва у қайсидир счот ва (ёки) муомала бўйича етарли аудиторлик далилларини тўплаш имконига эга бўлмаса, аудиторлик ташкилоти бу вазиятни ўзининг ҳисоботида акс эттириши лозим ва салбий аудиторлик хулосаси тузиш тўғриси-даги масалани ўртага қўйиши мумкин. Демак, етишмаётган аудиторлик далиллари жиддий ҳисобланган бухгалтерия ҳисоботи моддаларига тааллуқли бўлса, аудитор аудиторлик хулосаси тузишдан расмий равишда бош тортиши ва бу ҳолни тегишли тарзда расмийлаштириши лозим.

Шундай қилиб, ҳисобот маълумотларининг ишончилиги тўғрисида ўз фикрларини шакллантиришда, аудитор аудиторлик далиллар олинадиган турли манбалардан фойдаланиб, аудиторлик рискинни пасайтиришни кўзлайди.

Ички назорат воситаларини мувофиқлик учун текшириш аудиторларга ички назорат тизимида кўзда тутилган тадбирлар ва амалларнинг самарадорлиги (самарасизлиги) тўғрисида далиллар тўплашига имкон беради.

Счётлар бўйича қолдиқлар ва оборотларнинг бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилишини батафсил текшириш муайян муомалаларнинг мазмунини ва хатоларини аниқлаш учун ўрганишни назарда тутати. Батафсил текшириш одатда аудитор томонидан текширув мақсадини, танлашнинг режалаштирилган қўламини ва унинг объектларини саралаб олишни ҳисобга олган ҳолда танлов тўпламини шакллантириш йўли билан амалга оширилади.

Таҳлилий амаллар миждоз корхонанинг муҳим молиявий ва иқтисодий кўрсаткичларини, кутилмаган ва бухгалтерия ҳисобида нотўғри акс эттирилган ҳўжалик муомалаларини аниқлаш, шунингдек бундай хатолар ва чалкашликларнинг сабабларини аниқлашни кўзда тутати.

Тўпланган аудиторлик далиллари бухгалтерия ҳисобининг йўлга қўйилишини ва ички назорат тизимини ўрганиш ҳамда баҳолаш тўғрисидаги

ёзувлар, баённомалар, жадваллар ва бланкалар шаклида аудиторнинг ишчи ҳужжатларида акс эттирилиши лозим. Ишчи ҳужжатларда аудиторлик амалларининг режалаштирилиши ва бажарилиш натижаларини ҳам акс эттириш зарур. Аудиторлик далилларини тўплаш кетма-кетлигини қуйидагича:

1. Аудиторлик далилларини тўплашнинг мақсадини шакллантириш шартноманинг умумий аудит режаси ва аудиторлик текширувлар дастурига тааллуқли мақсадига боғлиқ. Шартномадан келиб чиққан ҳолда бошқа мақсадлар ҳам, жумладан ҳисобни ташкил этишнинг самарадорлигини баҳолаш, тўлов лаёқатини, рентабелликни ва бошқаларни башоратлаш ҳам аниқланиши мумкин.

2. Танланган аудиторлик амаллари №3-«Аудитни режалаштириш» номли АФМС га мувофиқ аудитор томонидан аудиторлик текшируви дастурида кўрсатилиши лозим. Бунда аудиторлик амалларидан қайсиларини (назорат воситалари тести ёки моҳиятан текширишлар) ва қайси участкаларда қўллаш мақсадга мувофиқлигини аниқлаш зарур.

3. Аудиторлик далилларини олиш усуллари (қайта ҳисоблаш, инвентаризация, ҳўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилиниши, тасдиқлаш, оғзаки сўров, ҳужжатларни текшириш, кузатиб чиқиш, аналитик амаллар) стандартда келтирилган.

4. Аудиторлик текширувлари учун ахборотларни тўплаш. Бунинг учун аудит дастуридаги ҳар бир бўлим бўйича норматив-саволнома ва ҳисоб-ҳисобот маълумотларининг зарур рўйхати тузилади. Норматив-саволнома маълумотлар рўйхати асос сифатида шакллантирилади. Аудитор бу рўйхатни текширув объектига нисбатан аниқлаштиради. Текширувда иштирок этадиган ходимлар ушбу рўйхатдаги ҳужжатларнинг мазмуни билан таништирилган бўлишлари лозим. Текширувни бошлашдан олдин ҳисоб-ҳисобот маълумотлари – миждоз-корхонадан талаб қилиб олинadиган ҳужжатлар ва регистрларнинг рўйхатини ҳам тузиш зарур.

5. Аудиторлик амалларни бажариш ва аудит жараёнида аниқланган далилларни баён қилиш. Бу босқичда аудитор аудитни режалаштириш чоғида белгиланган танлов ҳажмидан келиб чиқади. Аниқланган тафовутлар уларни аниқлаш амаллари ёки кодлари ва аудит жараёнида аниқланган далилларнинг батафсил баёни кўрсатилган ҳолда ишчи ҳужжатларда рўйхатга олинади. Баён қилиш вазиятдан келиб чиққан ҳолда, ихтиёрий ҳолда бўлиши мумкин ёки махсус ишлаб чиқилган ишчи ҳужжатлар шакллари тўлдириш йўли билан амалга оширилиши мумкин.

6. Тўпланган далилларни баҳолаш деганда уларнинг аудит мақсадига эришиш ва ишончлилигини аниқлашдаги ролини белгилаш тушунилади.

Далилларни баҳолашда қуйидагиларни аниқлаш зарур: манбанинг мустақиллиги, олинган фактлар ва бошқа маълумотлардан далил сифатида фойдаланиш мумкинлиги (яъни бунинг қонунга зид эмаслиги); мазкур далилнинг текшириладиган объектга тааллуқлилиги; танлаш ҳажми ва методологияси. Шунингдек, мазкур далилнинг объект бўйича тўпланган бошқа далиллар билан алоқадорлиги; ушбу алоқадорликнинг кўлами ва

тавсифи; олинган далилларнинг кейинги аудит жараёнида қўлланилиш имкониятлари; аниқланган тафовутларнинг жиддийлик даражаси; олинган далиллар тўпламининг қарор қабул қилиш учун етарлилигини ҳам аниқлаш зарур.

Хулоса қилиб айтганда, аудитор молиявий ҳисоботнинг у ёки бу моддаси бўйича жиддий хатолар йўқлиги ҳақида ишонч ҳосил қилиши лозим.

Аудитор аудиторлик далилларини тўплашда ҳар хил усуллардан фойдаланади. №50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСда келтирилган асосий усулларнинг мазмунини кўриб чиқамиз. Булар: мижоз-корхонанинг арифметик ҳисоб-китобларини текшириш (қайта ҳисоблаш); инвентаризация; айрим хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш; тасдиқлаш; хўжалик юритувчи субъект ва мустақил (учинчи) томонлар ходимларини оғзаки сўровдан ўтказиш; ҳужжатларни текшириш; кўриб чиқиш; таҳлилий амаллар; муқобил баланс тузиш каби усуллардир.

Мижоз корхонанинг арифметик ҳисоб-китобларини текшириш (қайта ҳисоблаш) унинг мазмуни ҳужжатлар ва бухгалтерия ёзувларининг арифметик аниқлигини текшириш ҳамда мустақил ҳисоб-китобларни бажаришдан иборат.

№50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСда қайта ҳисоблашлар танлаб амалга оширилиши тавсия қилинган. Танлаш кўлами ва унинг элементлари аудитор томонидан ички назорат тизимининг аҳволини ҳисобга олган ҳолда мустақил аниқланади.

Ҳужжатни расмийлаштиришдан ҳисобот тузилгунга қадар маълумотларни шакллантириш устидан ўрнатилган самарали ички назорат тизими (моддий жавобгар шахсларни ўзаро қарама-қарши текшириш, раҳбарият, бош бухгалтер ва бухгалтерлар томонидан назорат) содир бўлиши мумкин бўлган арифметик хатоларни, натижада аудиторлик рискни пасайтиради.

Қўлда тўлғазилган ҳужжатлар ва ҳисоб регистрлари (маълумотномалар ва ҳисоб-китоблар, касса ҳисоботлари, бўнак ҳисоботлари, ҳисоблашув-тўлов ведомостлари ва бошқалар) қайта ҳисоблашдан ўтказилади.

Агар мижоз-корхонада ҳисоб ишлари компьютерлаштирилган бўлса, дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб регистрларидаги арифметик ҳисоблашларни текшириш зарурати ошади. Бу компьютер дастурларини атайлаб нотўғри тузиш ва арифметик хатоларни компьютер клавиатурасидан нотўғри киритиш билан боғлиқ бўлиши мумкин. Арифметик ҳисоб-китобларни текшириш компьютер дастурига киритилган ҳисоб-китоблар алгоритмининг назорат қилишни тақозо этади. Агар хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоби компьютерлаштирилган бўлса, ҳисоб-китобларни текшириш ҳам компьютердан фойдаланган ҳолда амалга оширилади.

Аудитор у ёки бу хўжалик муомаласининг ҳужжатлар билан қандай расмийлаштирилаётганлиги, ҳамда бундай фактларни ҳисоб регистрларида акс эттиришнинг кетма-кетлиги устидан назорат ўрнатишни кузатади. Бу ички назоратнинг аҳволи каби, бухгалтерия ҳисобини юритиш тартибига риоя қилинишини ҳам баҳолашга имкон беради.

Тасдиқлаш аудиторлик далили сифатида ҳисоб-китоб ва валюта счетларидаги, мол етказиб берувчилар, харидорлар, буюртмачилар, турли дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар ҳисобга олинадиган счетлардаги қолдиқларнинг ҳаққонийлиги тўғрисидаги маълумотларни олиш учун қўлланилади.

№50 АФМСга мувофиқ: «аудиторлик ташкилоти пул маблағлари, ҳисоб-китоблар, дебиторлик ва кредиторлик қарзлари ҳисобга олинадиган счетларнинг қолдиқлари тўғри-сидаги маълумотларнинг ҳаққонийлигини тасдиқловчи аудиторлик далиллари мустақил (учинчи) томонлардан ёзма равишда олиши лозим». Ҳисоб-китоб ва валюта счетларидаги қолдиқлар банк кўчирмалари билан, дебиторлик ва кредиторлик қарзларининг ҳаққонийлиги эса таққослаш далолатномалари билан тасдиқланади. Ҳисоб-китобларнинг аҳволи, олди-сотди ишларининг шартларини ва шунга ўхшашларни тасдиқловчи зарур маълумотларни олиш учун турли ташкилотларга сўровлар жўнатилади.

Маълумотларни тасдиқлаш учун жўнатиладиган сўровлар мижоз корхона раҳбарияти номидан тайёрланиб, унда тасдиқловчи жавобни аудиторлик ташкилотига жўнатиш сўралади. Шундай қилиб, мижоз-корхона томонидан маълумотни тасдиқлаш учун учинчи томонга жўнатилган сўровнинг ёзма тасдиғини аудиторлик ташкилоти олади.

Зарур ҳолларда аудиторлик ташкилоти тасдиқлатиш учун сўров жўнатилган учинчи томон билан бевосита алоқа ўрнатиши ҳам мумкин.

Агар аудиторлик ташкилоти салбий жавоб олса ёки умуман жавоб олмаса, у ҳолда мижоз корхона маълумотларининг ҳаққонийлигини аниқлаштириш учун қўшимча аудиторлик амалларини қўллаши зарур.

Ходимлардан оғзаки сўров ўтказиш – бу мижоз корхона ходимлари ёки учинчи шахслардан оғзаки мулоқат ва жавобларни баҳолаш йўли билан тасдиқловчи маълумотларни олиш усулидир. Мазкур усул аудиторга ички назорат тизимини баҳолаш, риск чегараларини аниқлаш ва аудиторлик тенкширувининг стратегиясини ишлаб чиқиш чоғида фикр юритиш учун кенг қўламдаги маълумотларни беради. Мижоз корхона ва учинчи томон ходимлари ҳамда раҳбарияти орасида сўров ўтказиш аудиторлик текширувининг барча босқичларида амалга оширилиши мумкин.

№50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСга мувофиқ оғзаки сўров натижалари баённома ёки қисқача конспект кўринишида ёзиб бориш зарур бўлиб, унда сўров ўтказган аудиторнинг фамилияси, ҳамда сўралган шахснинг фамилияси, исми-шарифи кўрсатилган бўлиши шарт. Оғзаки сўровлар ўтказиш учун ҳар хил муаммолар (масалан, айрим муомалаларни участкалар, фаолият турлари ёки бўлинмалар бўйича ҳужжатлар билан расмийлаштириш тартиби ва ҳужжатлар айланишини баҳолаш) бўйича анкеталар олдиндан тайёрланган бўлиши мумкин. Аудиторлик ташкилотлари саволлар рўйхати билан стандарт тестлар тайёрлаб, унда сўралган шахсларнинг жавоблари кўрсатилади.

Ҳужжат билан ишлашда унинг ким томонидан тузилганлиги муҳим аҳамиятга эга. Мижоз корхона томонидан тайёрланган ва ишлов берилган

хужжатлар ички хужжатлар ҳисобланади. Аудиторлик ташкилотига қай даражада ишониш бундай хужжатларни тузиш ва ишлов бериш устидан ўрнатилган мижоз-корхона ички назорат воситаларининг ишончилигига боғлиқ. Учинчи шахслар томонидан тайёрланган ва хўжалик юритувчи субъектларга юборилган ташқи хужжатлар ички хужжатларга қараганда ишончлироқ ҳисобланади.

Хужжатларни текшириш чоғида уларнинг ўз вақтида ва аниқ расмийлаштирилганлиги, мажбурий реквизитларнинг мавжудлиги ва тўғрилигини аниқлаш ҳам зарур. Аудиторлар хужжатларни текширувдан ўтказишда уларнинг бухгалтерия ҳисоби регистрларига ўз вақтида, аниқ ва тўлиқ акс эттирилишига ҳам эътибор беришлари керак.

Кузатиб чиқиш дастлабки хужжатлардан синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларига, бош дафтарга ва ҳисоботларга томон, ёки кўп ҳолларда учрайдиган, тескари томон йўналишида амалга оширилади. Кузатиб чиқиш, хусусан, мижоз-корхона хужжатларида акс эттирилган нотипик моддалар ва ҳодисаларни ўрганишга имкон беради.

Аудитор кузатиб чиқиш учун дастлабки хужжатларни №14-«Аудиторлик танлаш» номли АФМСга мувофиқ танлаб олади.

Таҳлилий амаллар молиявий таҳлилнинг таққослаш, нисбатлар ва коэффициентларни баҳолаш каби элементлари ва усулларида фойдаланишни назарда тутди.

Таҳлилий амалларнинг энг кўп тарқалгани таққослаш бўлиб ҳисобланади. Бунда қуйидагилар таққосланади: турли даврлар учун ҳисоботлардаги қолдиқлар; молиявий ҳисобот кўрсаткичлари бизнес-режа кўрсаткичлари билан; ҳисоботнинг ҳар хил моддалар билан олдинги даврлар маълумотлари ўртасидаги нисбат; хўжалик юритувчи субъект молиявий кўрсаткичлари иқтисодиётнинг тегишли тармоғидаги ўртача кўрсаткичлар билан; молиявий ахборотлар номолиявий ахборотлар (хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти тўғрисидаги унинг бухгалтерия ҳисоби тизимида бевосита акс эттирилмайдиган маълумотлар) билан.

Масалан, асосий воситалар қийматининг кўпайиши одатда амортизация суммаларининг кўпайишига ҳам олиб келади. Номувофиқлик аниқланганда аудитор тегишли далилларни топиши лозим. Айтайлик, асосий воситалар қийматини текшириб мижоз-ташкилот мазкур активларни бюджетдан молиялаштириш ҳисобига совға шартномаси бўйича олганлигини аниқлади. Бундай объектлар бўйича эса амортизация ҳисобланмайди. Шундай қилиб аниқланган номувофиқликка аудитор томонидан қониқарли исбот топилган.

Таҳлилий амаллар аудитни режалаштириш чоғида, текширув жараёнида ва уни якунлаш босқичида қўлланилади.

Ҳақиқатга яқин таҳлилий амаллардан бири баланс ҳисоб-китоблари ҳисобланади. Хусусан, аудитор тайёр маҳсулотларнинг ҳисобда ҳаққоний ва тўлиқ акс эттирилиши тўғрисидаги далил-исботларга эга бўлиш учун тез-тез хом-ашёлар, материаллар ва тайёр маҳсулот олиниши балансини тузади.

Хом-ашё ва материаллар балансини тузиш қуйидагиларни назарда тутди: маҳсулотнинг бир бирлиги учун норма бўйича сарфланган хом-ашё

ва материаллар ва ҳақиқатда олинган маҳсулотлар ҳисоб-китоби; хом-ашё ва материалларни ҳақиқий сарфи билан таққослаш; хом-ашё ва материалларни сарфлашда тафовутларни аниқлаш.

Муқобил баланс тузиш – аудиторлик ишининг муҳим элементиدير. У аудитни бошлашдан олдин синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларининг ёки бош дафтарнинг маълумотлари бўйича тузилади. Натижада, аудитор тасдиқланиши лозим бўлган балансга ўхшаш, янги балансга эга бўлади. Агар расмий ва муқобил баланслар ўртасида тафовутлар вужудга келса, бу тафовутлар мижоз-корхона ҳисоботида бош бухгалтернинг атайлаб қилган чалкашликларини билдиради.

Баён қилинганларни умумлаштириш асосида таъкидлаш зарурки, аудиторлик текширувларининг самарадорлиги маълум даражада аудиторлик далилларни тўплашда қўлланиладиган усулларни қандай маҳорат билан қўллашга ҳам боғлиқ.

2.3 Аудиторлик текширувини якунлаш ва ундаги амаллар

“Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик Хулосаси” аудиторлик фаолияти Миллий андозаси (70-сон). Мазкур Аудиторлик фаолияти миллий андозаси (АФМА) “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси қонуни, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги “Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширувлари ролини ошириш тўғрисида” 365-сон қарорига асосан ишлаб чиқилган ва Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш элементи ҳисобланади

Андозанинг мақсади аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказилган аудиторлик текшируви натижалари бўйича аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосасини тузишнинг ягона тартибини жорий этиш ҳисобланади.

Мазкур андоза талаблари аудиторлик текширувини ўтказиш ва хўжалик юритувчи субъектга аудиторлик ҳисоботи ҳамда аудиторлик хулосасини тақдим этиш пайтида барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади

Бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисобот тузиш аудиторлик ташкилоти томонидан амалга ошириладиган микрофирмаларнинг молия-хўжалик фаолияти солиқ органлари томонидан тегишли аудиторлик ташкилоти албатта жалб қилинган ҳолда текширилади. Бунда молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги учун аудиторлик ташкилоти жавоб беради. (ЎЗР ВМ 10.11.2006 й. 235-сон Қарори тахриридаги хат боши)

Аудиторлик ҳисоботини ва хулосасини шакллантириш аудит режаси ва дастурининг барча бўлимлари бўйича ўтказилган аудиторлик текшируви натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш жараёнида вужудга келади.

Аудит натижаларини умумлаштириш ишлари асосан қуйидагиларни ўз ичига олади:

- > ишчи ҳужжатларни шарҳлаш ва якуний ишчи ҳужжатларни тайёрлаш;
- > аниқланган камчиликларнинг жиддийлик даражасини баҳолаш;
- > аудиторлик далилларнинг етарлилигини баҳолаш;
- > фаолият кўрсатаётган корхона принципи билан боғлиқ омилларни баҳолаш;
- > бухгалтерия ҳисоботидаги ахборотларни тақдим қилиш ва баён қилиш;
- > ҳисобот тузилганидан сўнг содир бўлган ҳодисаларни баҳолаш;
- > текширув натижалари бўйича аудиторнинг мижоз-корхона раҳбариятига тақдим қиладиган ёзма ахборотини тузиш;
- > аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини тузиш.

Аудиторлик текшируви ўтказиш чоғида асосан текширилаётган ҳўжалик юритувчи субъектнинг дастлабки ҳужжатлари, ҳисоб регистрлари ва ҳисоботларида акс эттирилган ҳақиқий ахборотлар таҳлил қилинади ва баҳоланади. Фақат айрим ҳоллардагина аудиторлар тахмин ва ҳисоб-китобларга асосланган молиявий ахборотларни баҳолайдилар.

Аудитор ўз ҳисоботида қуйидаги ҳоллардаги каби, катта номувофикликлар мавжудлигини кўрсатувчи ҳолатларни объектив баҳолаши зарур:

- ✓ ҳўжалик юритувчи субъект ходимларига маълум бўлган, аммо аудитор томонидан очилмаган хатоларни аниқлаш фактлари;
- ✓ текширув учун зарур бўлган, аудиторга ўз вақтида тақдим қилинмаган дастлабки ҳужжатлар ёки маълумотларга доир ҳўжалик муомалалари;
- ✓ мутахассисларнинг ҳисоб-китобларидаги номувофикликлар;
- ✓ инвентаризация натижасида аниқланиб, далолатнома ва таққослаш қайдномалари билан расмийлаштирилган, лекин етарли даражада таҳлил қилинмаган ва тузатилмаган катта тафовутлар;
- ✓ катта тафовутларнинг тасдиқланмаганлиги ва аудитор сўровларига кутилган жавоблар олинмаганлиги;
- ✓ текширув учун танлаб олинган, зарур дастлабки ҳужжатлар ёки тегишли рухсат этувчи кўрсатмалар тақдим қилинмаган ҳўжалык муомалалари.

Аудитор тўпланган далиллар етарлилигини баҳолашда ушбу ҳолатлар аниқланган босқични (режалаштириш, аудит ўтказиш) ҳисобга олиши керак.

Шунингдек, катта хатолар хатарини дастлабки баҳолаш ва батафсил текшириш режалари ҳам эътиборга олиниши лозим.

Агар бундай ҳолатлар режалаштириш босқичида аниқланган ва ҳисобга олинган бўлса, унда аудитор тўпланган далилларнинг етарлилигига ва режалаштирилган ҳамда қўшимча аудиторлик амалларини бажаришнинг мақсадга мувофиқлигига баҳо бериши зарур. 580-сонли «Субъект раҳбариятининг тақдимотлари» номли АХС-га асосан охириги аудиторлик далиллари сифатида ҳўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг тақдимоти аудитор томонидан олинади ва ишчи ҳужжатлар таркибига киритилади.

Аудит натижаларини умумлаштириш билан биргаликда аудитор, аудиторлик текширувини якунлаш жараёнида аудит дастурининг барча бандлари бажарилганлигини текшириши лозим.

Барча белги қўйилган суммалар якуний ишчи хужжатларини тайёрлашда таҳлил қилиниши ва ҳисобга олиниши лозим. Ушбу ишларнинг натижаларини бошқа олинган далиллар билан таққослаш мақсадга мувофиқ. Масалан, даъво муддати ўтиб кетаётган туланмай қолган счётлар ва мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китоблар бўйича дебет қолдиқларнинг аниқланган суммаларига маълумотлар мувофиқлиги тўғрисида тасдиқ олиниши мумкин. Бу ҳолда аудитор аналитик ҳисоб маълумотларининг ишончлилиги ҳақида етарли далилларга эга бўлади.

Агарда олинган тасдиқлар натижаларига кўра контрагентда бундай қарздорликнинг йўқлиги аниқланса, у ҳолда аудитор аналитик ҳисоб маълумотларини ишончсиз деб баҳолаши мумкин.

Аналитик ҳисоб регистрлари маълумотларини Бош дафтар билан таққослаш мижоз томонидан вақти-вақти билан ўтказиладиган назорат тадбири бўлиб ҳисобланади. Қоидага кўра, аудиторлар қилинган таққослашларни, аниқланган ғайриоддий суммаларни таҳлил қилади, жами суммаларни қайта жамлаб чиқади.

Ассистентлар томонидан бажарилган муолажалар сифатини текшириш

Аудиторлик фирма барча аудитлар АФМС (АХС) га мувофиқ ўтказилишини таъминлаш мақсадида ишлаб чиқилган миллий (халқаро) стандартларга тегишли сиёсат ва сифат назорати муолажаларини бажариши лозим.

Аудиторлик фирма томонидан қабул қилинган сифат назорати сиёсати масалаларига, одатда, қуйидагилар киради:

- ✓ Малакавий талаблар¹⁹:
- ✓ Малака ва малакавий касбдан хабардорлик²⁰:
- ✓ Вазифаларни топшириш:
- ✓ Ваколатни юклаш:
- ✓ Маслаҳатлашиш:
- ✓ Мижозларни қабул қилиш ва сақлаш:

Аудит дастури аудит йўналишини аудитор ёрдамчиларининг маълумоти учун етказишнинг муҳим курули ҳисобланади. Йўналиш беришда, шунингдек, аудитор ёрдамчиларининг маълумоти учун аудитнинг умумий режаси ва вақт бюджетини етказиш фойдалидир.

Ишга раҳбарлик қилиш ишни йўналтириш ва уни шарҳлаш билан яқиндан боғлиқдир ва ўз ичига уни ҳам буни ҳам элементларини киритиши мумкин.

16-сонли «Бухгалтерия баланси тузилган санадан кейинги хўжалик фаолиятнинг назарда тутилмаган ҳолатлари ва юз берадиган ҳодисалари»

¹⁹ Ўз.Р Бухгалтер ва аудиторлар Миллий Ассоциацияси томонидан чоп этилган «Ўзбекистон аудиторларининг касбга оид ахлоқ кодекси» ҳамда бухгалтерларнинг халқаро федерацияси томонидан чоп этилган «Малакавий бухгалтерларнинг ахлоқий Кодекси»га ва аудиторлар томонидан 200 АХС «Молиявий ҳисобот аудитини тартибга солувчи умумий тамойиллар ва мақсади»таблари билан изоҳлаш керак.

²⁰ Аудиторлик ахлоқ Кодекси

Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти (БҲМС) ва 10-сонли «Шартли ҳодисалар ва ҳисобот санасидан кейин содир этилган ҳодисалар» Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти (БҲХС) давр якунлангандан кейин молиявий ҳисоботда акс этилган ижобий ҳодисалар билан бир қаторда салбий ҳодисаларни ҳам кўриб чиқади ва ушбу икки турдаги ҳодисаларни солиштиради:

а) давр охирига мавжуд бўлган шартлар бўйича қўшимча далиллар тақдим этадиганлари;

б) давр якунлангандан кейин вужудга келган вазиятларга қаратувчилари.

Аудитор молиявий ҳисоботда тузатишлар ёки ёритишлар талаб қилиши мумкин бўлган аудиторнинг ҳисобот санасигача вужудга келган барча ҳодисалар солиштирилиши юзасидан етарли бўлган тегишли аудиторлик далиллари олиш учун муолажаларни амалга ошириши лозим.

Аудитор аудиторлик ҳисоботи санасидан кейинги молиявий ҳисобот юзасидан бажарилган муолажалар ёки амалга оширилган ҳар қандай сўровномалар бўйича ҳеч қандай масъулиятга эга эмас. Аудитор ҳисоботи санасидан то молиявий ҳисобот чоп этилгунга қадар бўлган давр мобайнида, молиявий ҳисоботга таъсир этиши мумкин бўлган ҳолатлар тўғрисида аудиторга хабар бериш юзасидан масъулият субъект раҳбарияти зиммасида бўлади.

Раҳбарият молиявий ҳисоботга тузатишлар киритган тақдирда, янги аудиторлик ҳисоботига тузатилган молиявий ҳисобот имзоланган ёки тузатилган санадан олдинроқ бўлган сана қўйилмайди ва муолажаларнинг ижро муддатини янги аудиторлик ҳисоботи санасигача узайтириш лозим.

Агар аудитор молиявий ҳисоботга тузатишлар киритиш керак деб ҳисобласа, субъект раҳбарияти эса молиявий ҳисоботга тузатишлар киритмаса ва аудиторлик ҳисоботи ҳали субъектга тақдим этилмаган тақдирда, аудитор фикрини шарҳлар билан билдириши ёки салбий фикр билдириши лозим.

Субъект раҳбарияти молиявий ҳисоботни қайтадан кўриб чиққан тақдирда, аудитор илгари чоп этилган молиявий ҳисобот ва аудитор ҳисоботини олган барча фойдаланувчилар вазият тўғрисида хабар олганликларига ишонч ҳосил қилиш учун ушбу вазиятда керакли бўлган аудиторлик муолажаларини бажариши, субъект раҳбарияти томонидан қўйилган қадамларни шарҳлаши ҳамда қайта кўриб чиқилган молиявий ҳисобот бўйича янги ҳисобот тақдим этиши лозим. *(илова)*

Янги аудиторлик ҳисоботи илгари чоп этилган молиявий ҳисобот ва илгари тақдим этилган аудиторлик ҳисоботи қайтадан кўриб чиқилишини кенгроқ ёритиб берадиган изоҳлар билан тушунтириш банддан иборат бўлиши лозим.

Аудиторлик ҳисоботи ва уни тузиш тартиби

Аудитнинг мақсад ва вазифаларидан келиб чиқиб, умумлаштирилган ва баҳоланган текширув натижаларини камида иккита ҳужжат билан расмийлаштириш мақсадга мувофиқдир:

1) аудит ҳақидаги шартномада кўзда тутилган давр ичидаги корхонанинг молия-хўжалик фаолиятини аудиторлик текширувидан ўтказиш тўғрисида ҳисобот;

2) бухгалтерия баланси ва молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик хулосаси.

Ўзбекистан Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида белгиланишича: аудиторлик ҳисоботи аудиторлик текширувининг бориши, бухгалтерия ҳисобини юритишнинг белгиланган тартибидан аниқланган четга чиқишлар, молиявий ҳисоботдаги қойида-бузарликлар тўғрисидаги муфассал маълумотлардан, шунингдек аудиторлик текшируви ўтказиш натижасида олинган бошқа ахборотдан иборат бўлган ва хўжалик юритувчи субъект раҳбарига, мулкдорга, катнашчилари (акциядорлари)нинг умумий йиғилишига йўлланган ҳужжат (18-модда).

70-сон «Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси» номли АФМС га мувофиқ аудиторлик ҳисоботининг таркиби қуйидагича:

а) номи («Аудиторлик ҳисобот» ёки «Аудиторлик ташкилотининг ҳисоботи» деган ҳар иккала ном бир хил маънога эга);

б) адресат номи;

в) кириш қисми;

г) таъкидлаш қисми;

д) якуний қисм.

Аудиторлик ҳисоботи молиявий ҳисоботни аудиторлик текширувидан ўтказган аудитор (лар) томонидан бетма-бет имзоланиши лозим. Аудиторлик ҳисоботи аудиторлик текширувининг буюртмачисига, буюртмачининг барча зарур реквизитлари кўрсатилган ҳолда жўнатилади.

70-сонли «Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосаси» номли АФМС га мувофиқ, аудиторлик ташкилоти тузилган аудиторлик ҳисоботи учун қонунчиликка мувофиқ жавобгар ҳисобланади. Шунингдек, ушбу АФМС нинг 16-17 бандларига асосан аудиторлик ҳисоботидаги ахборотлар махфий ҳисобланади ва уни ошкор этиш мумкин эмас. Ушбу ахборотларга алоқадор шахслар ахборотларни ошкор қилганлиги учун қонунчиликка мувофиқ жавобгарликка тортилади.

Аудиторлик текширувининг натижалари асосида тузилган ҳисоботда корхона молия-хўжалик фаолияти ва унинг натижаларининг умумий аҳволи, шунингдек, бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисобот тузишнинг ҳолати, таҳлил ишларининг даражаси ҳамда корхонадаги ҳисоб-таҳлил ходимларининг тавсифи акс эттирилади. Аудиторлик ҳисоботи маълумотлари корхона бозор шароитларига қандай мослашаётганлиги ва муваффақиятли ривожланиши ҳамда фойдасини кўпайтира олишга кодирлигини ёки аксинчалигини билдириши лозим. Албатта, текширилаётган корхонадаги аҳвол беабаб кўрсатилмасдан, аудиторга тақдим қилинган ахборот ҳақиқий бўлгандагина эҳтиросларга берилмаган ва реал аудиторлик ҳисоботи ҳамда хулоса шаклланади. Акс ҳолда, аудиторлик текшируви бефойда ва уни ўтказиш учун сарфланган маблағ эса зое кетади.

Аудитор ҳисоботда келтирилган камчиликлар бўйича уларни бартараф қилишга қаратилган ўз таклифларини ҳам кўрсатиб ўтиши лозим. Лекин текширилаётган корхона ходимларига «яхшилик» қилиш мақсадида аудитор шахсан ўзи дастлабки ҳужжатлар, ҳисоб регистрлари ва бухгалтерия ҳисоботларидаги хатоларни тўғрилаши мутлақо мумкин эмас.

Шу билан бирга аудиторларга у ёки бу нохуш фактларни бошқача қилиб ёритишга ёки текширувчилар учун қулай хулоса тузиб беришга мажбурлаш мақсадида руҳий, жисмоний ёки бошқача тазъийқлар ўтказган ҳолларда улар қатъийлик ва принципиаллик билан иш тутишлари лозим.

Аудитор аниқланган хато ёки камчиликлар тўғрисида корхона раҳбариятига билдиради ва уларни тузатиш бўйича аниқ тавсиялар беради.

Агар бухгалтерлик (молиявий) ҳисобни юритиш, тегишли ҳисоботларни тузиш ва Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига риоя қилиш бўйича кўрсатилган камчиликлар аудит ўтказиш чоғида буюртмачи корхона томонидан тузатилмаса, бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботнинг ишончлилигини тасдиқлаш мумкин эмаслиги тўғрисида аудиторлик текширувининг хулосасида ёзилади. Аудит жараёнида эса бу проводкаларнинг биринчидан тўғрилиги, иккинчидан улардаги суммаларнинг тегишли ҳисобот ҳужжатларида қайд этганлиги текширилади. Агар маълум камчилик ва хатоликлар содир этилган бўлса, бунга, албатта, аудитор ўзининг изоҳини келтиради. Яъни, ҳисобда тўғрилаш ишлари (қўшимча проводка, қизил ёзув (сторно)) амалга оширилади. Бундан, аудитор текшириш чоғида ҳисобнинг узлуксизлик тамойилига амал қилганлигини англаш мумкин.

Аудиторлик хулосаси ва уни тузиш тартиби

Аудиторлик хулосаси бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботнинг таркибий қисми бўлиб, ундан фойдаланувчилар учун ушбу ҳисобот ишончлилиги ахборот манбаси бўлиб хизмат қилади. Бухгалтерия ҳисоботидан фойдаланувчилар аудиторлик хулосасида баён қилинган фикрга таяниб, аудиторга ёки аудиторлик фирмасига ишонч билдирадилар. Ушбу ишонч, энг аввало, аудитор томонидан бажарилган ишнинг сифати билан қўлга киритилади ва оқланади.

Аудиторлик хулосаси аудитор (аудиторлар), аудиторлик ташкилотининг раҳбари томонидан имзоланган ва аудиторлик ташкилоти муҳри билан тасдиқланган бўлиши керак (4-жадвал).

4-жадвал

Аудиторлик хулосасидан фойдаланувчилар

№	Фойдаланувчилар	Фойдаланувчиларнинг манфаати учун зарур бўлган маълумотлар.
1	Акционерлар	Жамиятнинг молиявий ҳолати ва дивидентлар фоизи бўйича келгусидаги дивиденд сиёсати
2	Инвесторлар	Маблағларни сарфлашдан кўриладиган иқтисодий самарадорлик ва таваккалчилик

		даражаси
3	Кредиторлар ва депозиторлар	Корхонанинг молиявий баркарорлиги, яъни кредиторлар ва дебиторларни ва уларга ҳисобланган фоизларни тўлаш имконияти ва хоказо.
4	Хизмат кўрсатувчи банклари	Банк корреспондентнинг ишончилиги
5	Юқори турувчи ташкилот	корхонанинг самарали бошқарилаётганлиги тўғрисидаги маълумотлар
6	Давлат солиқ кўмитаси	Активлар, даромад, харажатлар ва солиқ тўланиши бўйича маълумотлар
7	Бошқа давлат органлари	Миллий даромадлар тўғрисидаги маълумотлар, харажатлар ва бошқа статистик маълумотлар
8	Ишчи ва хизматчилар	Мехнат ҳақини тўлаш қобилияти.

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида белгиланишича, аудиторлик хулосаси молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги ва бухгалтерия ҳисоби юритиш тартибининг қонун ҳужжатларида белгиланган талабларга мувофиқлиги тўғрисида аудиторлик ташкилотининг фикри ёзма шаклда ифодаланган, хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботидан фойдаланувчилар учун очиқ бўлган ҳужжат. Аудиторлик хулосаси аудиторлик ҳисоботи асосида тузилади.

Аудиторлик ташкилоти томонидан ишлаб чиқиладиган аудиторлик хулосасини тайёрлаш ишларида аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари (АФМС) қоидаларининг талабларини инобатга олиш зарур. Аудиторлик хулосасини тайёрлашда асосан № 70 - «Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси» номли аудиторлик фаолияти миллий стандартидан (АФМС) фойдаланилади.

Бошқача қилиб айтанда, аудиторлик текшируви мумкин қадар объектив бўлиб, унинг хулосаси маълум маънода хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти устидан чиқарилган «хукм» ҳисобланади.

Шунингдек, давлат органлари топшириғига биноан ўтказилган текширув натижалари бўйича тузилган аудиторлик хулосаси Ўзбекистон Республикаси процессуал қонунчилигига мувофиқ тайинланган экспертиза хулосасига тенглаштирилади.

Аудиторлик хулосаси учта: кириш, таъкидловчи ва якунловчи қисмдан иборат бўлиши лозим.

(Илова)

1. Кириш қисмида қуйидагилар кўрсатилади:

Шу билан бирга аудиторлик хулосасининг кириш қисмида текширувдан ўтказилган молиявий ҳисоботлар рўйхати, санаси ва ҳисобот даври кўрсатилган ҳолда акс эттирилиши лозим. Шунингдек, кириш қисмида аудиторлик текширувидан ўтказиладиган ҳисоботнинг тайёрланиши ва ишончилиги учун маъсулият хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига

юклатилиши, мазкур молиявий ҳисобот бўйича берилган аудиторлик хулосаси учун эса аудиторлик ташкилоти жавобгар эканлиги кўрсатилиши лозим.

2. Аудиторлик хулосасининг таъкидловчи қисмида аудиторлик хулосаси АФМС га мувофиқ, ўтказилганлиги таъкидланиши лозим.

Таъкидловчи қисм молиявий ҳисобот ва бошқа молиявий ахборотларнинг ишончлилигини ва қонунчиликка, ҳамда хўжалик юритувчи субъект молия-хўжалик фаолиятининг ҳақиқий аҳволига мувофиқлигини баҳоланиши кўрсатиши лозим. Шунингдек, таъкидловчи қисмда ўтказилган аудиторлик текшируви фикр билдириш учун етарли асос бериши тўғрисида аудиторлик ташкилотининг тасдиғи акс эттирилиши лозим.

3. Аудиторлик хулосасининг яқунловчи қисмида хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботи ишончлилиги ва қонунчиликка мувофиқлигини тасдиқлаш тўғрисида ёзув ёзилади.

Аудиторлик хулосасини аудиторлик ташкилотининг раҳбари ёки аудиторлик ташкилотининг у ваколат берган бошқа ходими имзолайди ва аудиторлик фирмаси муҳри билан тасдиқлайди.

Хўжалик юритувчи субъект фақат аудиторлик хулосасининг якуний қисминигина манфаатдор шахсларга тақдим қилиши лозим. Шу муносабат билан аудиторлик хулосасининг таҳлилий қисми ва якуний қисми алоҳида имзоланиши ва муҳрланиши мумкин. Аудиторлик хулосасининг учта тури мавжуд:

- а) ижобий аудиторлик хулосаси;
- б) салбий аудиторлик хулосаси;
- в) хулоса тузишдан воз кечиш.

Ижобий аудиторлик хулосасида бухгалтерлик баланси ва молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг ишончлилиги аудитор томонидан тасдиқланади. Қоидага кўра ижобий аудиторлик хулосаси аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи унинг молиявий ҳолати ва содир этилган молия-хўжалик муомалаларининг Ўзбекистон Республикаси қонунчилиги талабларига мувофиқлигини ишонарли акс эттиради деган фикрга келган вақтда тузилиши лозим. Мисол тариқасида ижобий аудиторлик хулосасининг намунавий шаклини келтираман. *(илова)*

Салбий аудиторлик хулосаси молиявий ҳисобот корхонанинг молиявий аҳволи тўғрисида ишонарли маълумот бермаган ва бухгалтерлик ҳисоботи ҳамда унинг молия-хўжалик фаолияти ҳисоби амалдаги меъёрий қонунчилик талабларига мос келмаган ҳолда юритилган вақтда тузилади. Бундай хато-камчиликлар ўз вақтида тузатилмаса молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларни чалғитиш мумкин.

Салбий аудиторлик хулосасини тузишга, қоидага кўра, хўжалик юритувчи субъектнинг аудиторлик ташкилоти томонидан аниқланган хато-камчиликларни бартараф қилиш мақсадида молиявий ҳисоботга ўзгартишлар киритиш тўғрисида билдирилган фикрга норозилиги сабаб бўлади.

Аудиторлик текшируви натижасида аниқланган хато-камчиликлар хўжалик юритувчи субъект томонидан тузатилганда салбий аудиторлик хулосаси тузилмайди.

Аудитор бухгалтерлик ҳисоби ва ҳисоботининг сифати тўғрисида ишонч билан аудиторлик хулосаси туза олиш учун етарли даражада ишончли далиллар туплай олмаган вақтда хулоса тузмайди. Бундай ҳолат аудиторлик текшируви ҳажмининг чекланганлиги оқибатида молиявий ҳисобот тўғрисида фикр билдириш учун аудиторлик далил-исботлар етарли бўлмаганида юзага келади.

Аудиторлик хулосасини тузишдан воз кечиш айрим махсус ҳолларда юзага келади. Булар: аудитор мустақиллигини йўқотиши, баланс тузилган санадан кейинги содир бўлган жиддий ҳодисалар ёки вазиятнинг ноаниқлиги, хўжалик юритувчи субъект томонидан, ёки айрим мураккаб вазиятлар туфайли аудит ўтказиш соҳасининг чеклаб қўйилиши.

Аудиторнинг хулоса тузишдан воз кечиши ёзма равишда, 70-сон АФМС да кўрсатилган шакл бўйича расмийлаштирилиб, унинг мазмуни жуда ҳам пухта асосланган бўлиши лозим.

Агар салбий хулоса тузилса ёки хулоса тузилмаса, аудитор таъкидловчи қисмда текширув натижаларини, аниқланган амалдаги қонунчилик бузилиши фактларини ва корхона фаолиятидаги бошқа камчиликларни батафсил баён қилади.

Аудиторлик хулосаси камида уч нусхада тузилиб, унинг икки нусхаси аудиторлик текшируви буюртмачиси яъни корхона раҳбариятига тақдим қилинади.

Хўжалик юритувчи субъектлар аудиторлик текшируви якунланганидан сўнг 2.3 кун ичида аудиторлик хулосасининг бир нусхасини ўзлари жойлашган ҳудуддаги солиқ органига тақдим қиладилар.

Аудиторлик хулосаси молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар учун тушунарли бўлиб, унда аудиторнинг иккиланиш ва (ёки) норозилигидан келиб чиққан чеклашлар аниқ кўрсатилиши лозим. Аудиторлик хулосаси барча молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар олиш имконига эга бўлган очиқ ахборот ҳисобланади. Аудиторлик хулосаси тегишли молиявий ҳисоботлар билан биргаликда хўжалик юритувчи субъект томонидан чоп этирилиши мумкин.

Аудиторга барча зарур маълумотлар бузиб кўрсатилган ҳолда тақдим этилганлигини у билмаган бўлса, бунга аудитор жавобгар ҳисобланмайди. Бу ҳолларда барча жавобгарлик зарур маълумотларни аудиторга тақдим этиши лозим бўлган, текширилаётган корхона маъмурияти ва унинг маъсул ходимларига юклатилади.

Шу боисдан, корхона раҳбари ва молия-ҳисоб хизмати ходимлари олдиндан, аудиторлик хулосасини охириги таҳрирда тузгунга қадар танишиб чиқишлари, агарда уларда айрим ҳолатларга нисбатан норозилик, мулоҳаза ёки қандайдир таклифлари бўлса, ушбу билдирилган фикрлар диққат билан эшитилиб, корхона ходимлари иштирокида муҳокама қилиниши ва

асосланган ҳолда чиқариб ташланиши ёки эътиборга олиниб, хулосанинг охириги таҳририда инобатга олиниши лозим.

3-боб. Мавзунӣ ўқитиш методикаси

3.1. Маъруза машғулоти методикаси

Жамият тараққиёти талабаларни мустақил, чуқур мушоҳада юритиб, турли вариантларни таққослаб, қарор қабул қилишга ўргатишни тақозо қилади. Ана шундай кўникмалар ҳосил қилишга ёрдам берадиган дарс ўтиш методларини қўллаш зарурияти кагга. Айнан таҳлилий (танқидий) фикрлашга ўргатадиган методлар талабаларга ана шундай кўникмалар ҳосил қилишга ёрдам беради. Қатор таниқли педагоглар шундай фикрларни баён этадилар.

Янги вариантдаги узлуксиз таълим ахборот ва ғояларнинг тушунарли бўлиши муаммошни кўяди. Ўқувчи, талабалар ана шу ахборот, янги фикр, ғояларни фаоллик билан ўзлаштиргандагина кутилган юқори натижага эришиш мумкин. Талабаларнинг фикрлаш фаолиятини ривожлантириш учун турли стратегия ва методлар қўлланилгандагина ўқиш жараёни муваффақиятли бўлади. Улар талабалар учун ўқув жараёни тушунарли, онглироқ бўлишини таъминлайди.

Талаба, ўқувчилар ўз билимларини муайян масалаларни ечишга тадбиқ эта олсаларгина, уларда билим ва ижодий фикрлаш ривожланади. Ўқувчи, талабаларнинг олдин эгаллаган билимларига ва тажрибаларига асосланган ўқиш мустаҳкам ва янги ахборотни билганлари билан боғлаш имконини беради.

Ўқитувчиларнинг ўзлари ҳам фикрлар, ғоялар, тажрибаларнинг турли-туманлигини тўғри тушунишларигина таҳлилий фикрлашни яхши натижа беришига олиб келади. Агар битта жавобгина тўғри деган фикр устуворлик қилса, у ҳолда таҳлилий фикрлашга имкон бўлмайди. Ўқитишнинг асосий шакли маърузадир. Лекин анъанавий маърузанинг камчиликлари бизга маълум. ТАСИС дастури тадқиқотчиларининг натижаларига кўра унинг самараси жуда паст. Бунинг сабабини тингловчиларнинг пасивлигида деб изоҳланади.

Албатта, буни барча анъанавий маърузаларга хос деб бўлмайди. Маърузани моҳир маърузачи ўқиганда:

- янги ахборот беради;
- мураккаб назарий саволларни тушунтиради, ўргатади, тизимга солади;
- муаммо, масалаларни ечиш жараёнида ижодий фикрлашга ўргатади;
- юзаки қараганда катта фарқи бор турли ғояларни кўрсатади, таҳлил қилади, улар ўртасидаги боғланишни тушунтиради;
- билим олишга ундайди;
- ўрганиб қолинган фикрлаш тарзи ва эътиқодларни қайтадан қараб чиқишга даъват қилади;
- келгусида билим олишга иштиёқ туғдиради.

Анъанавий маърузани бундай тарзда ўқиш ҳамманинг қўлидан келмайди. Жуда кўп маърузалар монолог тарзида ўқиладигани, у тингловчиларни маърузадан қоникмасликларига, уни диққат билан

эшитмасликларига олиб келади. Ана шу камчилик, яъни тингловчиларни маърузада пассив эмас фаол қатнашишларини таъминлаб, кутилаётган натижаларга эришиш учун методикани ўзгартиришга ундайди.

Бунга жадаллашган (жалб қилувчи, чуқурлаштирилган, динамик маъруза орқали эришиш мумкин. Жадаллаштирилган маъруза таҳлилий фикрлаш кўникмасини ҳосил қилиш, ривожлантириш, универсал асосларга таянган ҳолда тайёрланган маърузанинг мукаммаллаштирилган, чуқурлаштирилган вариан-тидир. Жадаллаштирилган маърузани ҳар қандай катталиқдаги гуруҳда ўтказиш ҳамда талабаларни дарсга фаол қатнашишларини таъминлаш мумкин.

Жадаллаштирилган маърузани қўллашга зарурият, тадқиқот натижасида ишонч ҳосил қилинган икки ҳолатдан келиб чиқади:

Биринчидан, аудиторияга ўқитувчи саволни мавзу бўйича маърузани ўқиб бўлгач ташлаганига қараганда, маъруза ўқигунга қадар бериши талабаларни маърузада бидцирилган фикрларни ёки материални яхшироқ ўзлаштиришига олиб келар экан.

Иккинчидан, маъруза бошлангандан 15-20 дақиқа ўтгач талабаларнинг диққати сусаяди. Демак, методни ўзгартириш, талабаларни дарсга фаол қатнашишга ундаш зарур. Буни қандай амалга оширса бўлади?

Бу ишни педагог олимлар таълим технологияси асосида амалга оширилиши мумкинлигини кўрсатиб беришди. Бунда маъруза жараёнда талабалар ҳам дарсга фаол қатнашадилар. Дарс ўтказиш ҳамкорликка асосланади. Маъруза ўқишда қўлланиладиган метод ва воситалар узвий саволлар бўйича авваддан лойиҳалаштирилиб, маъруза дарсининг технологик харитасида кўрсатилади. У дарснинг «сценарийси бўлиб, унинг асосида дарс жараёни ташкил этилади. Бунинг учун маъруза мантикий тугалланган қисмларга бўлинади. Бу маърузада қўйилган узвий саволлар бўлади. Ҳар бир қисм (савол) а) даъват, б) англаш, тушуниш, в) фикрлаш, тафаккур босқичларига ажратилади.

1. Даъват босқичи. Унда ўқитувчи маърузани бошлар экан, талабалар диққатини маърузани эшитишга жалб қилади. Турли методларни қўллаб, уларни маърузада фаол қатнашишга чорлайди. Дастлаб талабалар мазкур мавзу бўйича нималарни билишлари аниқланади. Ана шу билимга дарс жараёнида янги билимлар қўшилиши керак. Шунинг учун талабаларга тезда бажариладиган турли топшириқлар берилади. Савол қўйиб, ақлий ҳужум методини қўллаш орқали талабалар учун маълум, ўрганган билимларини аниқлашни:

- қўйилган саволни жуфтликда муҳокама қилиш ўз фикрларини айтиш;
- аввалги маърузада ўрганилган тушунчалар мазмунини гапириб беришни таклиф қилиш орқали амалга ошириш мумкин.

Бунга 3-4 дақиқа вақт ажратилади.

2. Навбатдаги босқич мазмунни тушуниш, англашдан иборат. Унда 15-20 дақиқа давомида маъруза қилинади. Бу босқичнинг асосий вазифаси талабаларнинг янги материални тушунишларини

таъминлашдир. Бунда ўқитувчи талабаларга турли саволлар билан мурожат этади, масалан:

- Сизнинг учун ҳозир эшитганларингизнинг қай бири янгилик бўлди?
- Эшитганларингиз бўйича сизнинг фикрингиз қандай?
- Сизда энг катта таассурот қоддирган нима? - кабилар.

3. Тафаккур босқичида олинган билимлар мустаҳкамланади. Ўрганилаётган масала бўйича талабаларнинг ўз тушунчалари шаклланади. Маъруза эшитгач, уларнинг билимлари кенгайиб, мустақил фикрлайдилар, ўз фикрларини эшитганлари билан таққослайдилар. Бу босқичда талабаларга фикрларини таҳлил қилишга қаратилган топшириқлар берилади. Улар турлича бўлиши мумкин.

«Бу ҳақда сиз нима деб ўйлайсиз?» «Ўзингиз билганлар билан янги олган ахборотингиз қай даражада боғланди?» ёки «Янги ғоялар билан сизнинг қарашларингиз қандай ўзгарди?» ва ҳоказо тарзидаги саволлар бериш ёки тест ечиш, сўров картасини тўлдириш, 10 дақиқа эссе ёзишни машқ қилиш ва шунга ўхшаш топшириқлар бериш мумкин.

Кейинги саволлар ёки қисмлар ҳам худди шундай уч босқичга бўлиниб маъруза ўқилади ёки муҳокама қилинаётган савол бўйича маъруза матни тарқатилиб, талабалар инсерт методи ёрдамида матнни ўқиб, таҳлил қилиб ўз фикрларини билдирадилар. Матнни ўқиш босқичи уйга вазифа қилиб топширилиб, дарс пайтида фақат саволни муҳокама қилиш мумкин. Бу - ўқитувчи дарс жараёнини қандай ташкил этишга қарор қилишига боғлиқ.

Охирида якунловчи топшириқ берилади. Якунловчи топшириқни ҳам ўқитувчи маърузанинг мавзуси, мавжуд саволлар, гуруҳ талабалари ва бошқа омилларни ҳисобга олган ҳолда аввалдан тайёрлайди.

Жадаллаштирилган маъруза ўқитувчидан дарсга пухта тайёрланишни, маърузанинг турли вариантларини тайёрлаб кўйишни талаб қилади. Бунда ўқитувчи ҳар бир дарс жараёни технологик харитасини тайёрлайди. Қуйида **«Аудиторлик текширувини режалаштириш ва ташкил этишнинг замонавий хусусиятлари»** мавзуидаги жадаллашган маърузага тузилган технологик харитани келтирилган. Уни таълим технологияси сифатида ҳам қараш мумкин.

Маърузани олиб бориш технологияси

<i>Машғулот шакли</i>	Мавзу бўйича маъруза
<i>Дарс вақти: 2 соат</i>	<i>Талабалар сони: 60-70 нафаргача</i>
<i>Маъруза режаси</i>	1. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитларида аудиторлик текширувининг ўзига хос хусусиятлари 2. Аудиторлик текширувини ўтказиш юзасидан шартномавий муносабатлар 3. Аудиторлик текшируви режаси ва дастурини тузишнинг хусусиятлари 4. Аудиторлик текширувида жиддийликни

	аниқлаш ва аудиторлик таваккалчилиги. 5. Аудиторлик текширувини ўтказишда дастлабки аудитни режалаштириш ва ташкил этиш 6. Аудиторлик текширувида далил тўплаш босқичи 7. Аудиторлик текширувини якунлаш ва ундаги амаллар
Ўқитиш мақсади: Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш, Молиявий ҳисоботларни тузишда учрайдиган муҳим камчиликлар, Молиявий ҳисоботлар тўғрилигини аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёни ва Аудит натижаларини расмийлаштиришга доир фикрни шакллантиришни ўргатиш	
Педагогик вазифалар:	Ўқув фаолияти натижалари:
Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш билан таништиради	Талабалар корхоналарда молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш тўғри олиб борилганлигини текшира олади
Молиявий ҳисоботларни тузишда учрайдиган муҳим камчиликларни ўргатади	Талабалар молиявий ҳисоботларни тузишда учрайдиган муҳим камчиликларни санаб беради ва уларнинг юзага келиш сабабларини тушуниб олади
Молиявий ҳисоботлар тўғрилигини аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёнини ўргатади	Талабалар молиявий ҳисоботлар тўғрилигини аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёни ва натижаларни расмийлаштиришни мустақил бажаришга кўникма ҳосил қиладилар
• Ўқитиш усуллари	Маъруза, намойиш, блиц-сўров, пинборд техникаси
• Ўқитиш шакллари	Фронтал, жамоавий иш
• Ўқитиш воситалари	• Маъруза матни, компьютер слайдлари, доска
• Ўқитиш шароити	• Техник ва гуруҳларда ишлаш учун жиҳозланган аудитория
• Мониторинг ва баҳолаш	• Оғзаки назорат: блиц – сўров, назорат саволлари

Маъруза машғулоти технологик харитаси

Иш босқичлари	Фаолият мазмуни	
	Ўқитувчи	Талаба
1-босқич. Мавзуга кириш қисми	1.1. Мавзунинг номини айтади. 1.2. Мавзу, ўқув фаолиятининг мақсади ва натижаларини эслатади. 1.3. Молиявий ҳисоботлар тўғрилигини	Тинглайди Саволларга жавоб

(5-10 дақиқа)	аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёни ҳуқуқий-меъёрий асоаларини санайди (1-илова). 1.4. Мавзунинг олдинги қисмига доир жадвал ва схемалар яна бир бор эслатилади 1.5. Ақлий ҳужум услубни қўллаб ушбу мавзуга оид асосий тушунчаларни санаб бериш сўралади. Барча тушунча (сўз ва ибора)лар доскада ёзиб борилади.	берадилар Тушунча (сўз ва ибора)ларни санаб беради
2-босқич. Асосий қисм (60-65 дақиқа)	2.1. Инсерт усулида бажарилган ишларни ўзаро текшириш ва ўқиш давомида пайдо бўлган саволларга жавоб бериш таклиф этилади. 2.2. Эркин гуруҳларга булинади ва Инсерт жадвалини тузиш таклиф этилади. 2.3. Аудитни ташкил қилишда қўлланиладиган дастлабки ҳужжатлар ва ҳисобрегистрларини жадвал (2-илова) кўринишида кўрсатилади ва изоҳланади. 2.4. Натижаларни презентация килиш таклиф этилади. Ҳар бир банд бўйича хулоса қилинганда, муҳим жиҳатларига эътиборни жалб қилади.	Жуфтликда ишлайди: ўрганилган материал бўйича фикрлар алмашади. Фикр алмашиш жараёнида танлаб олинган материаллар асосида гуруҳ жадвалларини тузадилар. Асосий эътиборни янги маълумотга бериб, гуруҳ етакчиси презентация қилади. Тинглайди ва схема ва жадвалларни ёзиб борадилар Саволлар беради
3-босқич. Якуний қисм (5-10 дақиқа)	3.1. Мавзу бўйича умумий хулоса қилинади. 3.2. Талабаларнинг фаолияти таҳлил қилинади ва баҳоланади ҳамда кўзланган мақсадга эришилганлик даражаси аниқланади. 3.3. Талабаларнинг саволларига жавоб берилади. 3.4. Мустақил ишлаш учун топшириқлар берилади (3-илова).	Биринчи мавзу бўйича талабалар уз фикр ва мулоҳазаларини айтиб ўтадилар Мустақил ишлаш учун топшириқларни ёзиб олади.

Аудитнинг меъёрий-ҳуқуқий асослари

№	Меъёрий ҳужжатлар
1	Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. 1996 йил 30 августда қабул қилинган.
2	Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни (янги таҳрирда). 2000 йил 26 майда қабул қилинган.
3	21-сон «Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби счетлар режаси ва уни қўллаш ҳақида йўриқнома» номли БҲМС. 2002 йил 9 сентябрда 103-сон билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган ва 2002 йил 23 октябрда 1181-сон билан Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган
4	Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги 54-сонли қарори билан тасдиқланган «Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш бўйича харажатлар таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби ҳақидаги Низом».
5	Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш бўйича концептуал асос.
6	1-сон «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» номли БҲМС.
7	3-сон «Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот» номли БҲМС.
8	3-сон «Аудитни режалаштириш» номли АФМС
9	10-сон «Молиявий ҳисоботдаги бошқа маълумотлар» номли АФМС
10	70-сон «Молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси» номли АФМС.
11	«Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш қоидалари» Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2002 йил 27 декабрдаги 140-сонли буйруғи билан тасдиқланган.

Молиявий ҳисобот аудитини амалга оширишда қуйидаги дастлабки ҳужжат ва ҳисоб регистрлари маълумотларидан фойдаланилади:

2-илова

Дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб регистрлари

№	Дастлабки ҳужжатлар
1	Бухгалтерия баланси (1-сон шакл)
2	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот (2-сон шакл)
3	Асосий воситалар ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот (3-сон шакл)
4	Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот (4-сон шакл)
5	Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот (5-сон шакл)
6	Дебиторлик ва кредиторлик қарзлари ҳақида маълумотнома (2а-шакл)
7	Журнал-ордерлар ва ҳисоб-китоб счетлари бўйича ҳисоб кайдномалари

3.2. Амалий машғулот методикаси

Биз тадқиқ қилаётган мавзу бўйича амалий машғулотни ўтказиш методикасини кўриб чиқамиз. Бу услубий кўрсатма айнан биз тадқиқ қилаётган “Молиявий ҳисоботлар тўғрилигини аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёни” мавзусинигина эмас, балки фан бўйича мавжуд бошқа мавзуларни ҳам ўтишни режалаштириш ва ўтказишга ёрдам беради.

Амалий машғулотни уч асосий қисмга бўлиб оламиз. Булар:

I. Кириш:

- саломлашиш;
- ўтган дарс мавзуини қисқача такрорлаш;
- янги мавзуни талабаларга ҳавола қилиш;
- дарсда ўтиладиган мавзунинг мақсадини баён қилиш;
- дарсда муҳокама қилинадиган саволлар режасини баён қилиш.

II. Дарс ўтиш:

- мавзуда кўриладиган асосий масалалар, категорияларни баён қилиш;
- асосий концепцияларни, масала, муаммоларни тушунтириш, қайтариш билан талабалар билимини мустаҳкамлаш;
- ҳаётда уларни қўллаш борасида мисоллар келтириш;
- семинар дарслар, амалий машғулотларда машқлар, масалалар, ечиш ва бошқа қатор методлар ёрдамида билимни мусиаҳкамлаш.

III. Дарсни якунлаш.

- дарсда баён қилинган фикрлани умумлаштириш;
- дарсга хотима ясаб, талабаларни келгусида бажариши керак бўлган ишларга йўналтириш.

Дарс ўтиш учун зарур жиҳозлар: видеопроектор, слайдлар, фломастер, китоб, газета - журналлар.

Дарс ўтишда фойдаланиладиган кўргазмали қуроллар (слайд, ватман коғозга чизилган бўлиши ёки дарс давомида доскага чизиш мумкин):

- молиявий ҳисоботлар ва уларнинг таркиби ҳамда элементлари таснифи берилган схема;
- молиявий ҳисобот турлари ифодаланган графиклар.

Тарқатиладиган материаллар:

- молиявий ҳисоботларнинг намунавий кўриниши ифодаланган материаллар;
- қарор қабул қилиш сеткаси.

Амалий машғулотни ташкил этиш технологияси

Мавзу	Аудиторлик текширувини режалаштириш ва ташкил этишнинг замонавий хусусиятлари
Дарс вақти: 2 соат	Талабалар сони: 25 нафаргача
Машғулот шакли	Амалий машғулот

<i>Амалий машғулот режаси</i>	1. Иқтисодийни модернизациялаш шароитларида аудиторлик текширувининг ўзига хос хусусиятлари 2. Аудиторлик текширувини ўтказиш юзасидан шартномавий муносабатлар 3. Аудиторлик текшируви режаси ва дастурини тузишнинг хусусиятлари 4. Аудиторлик текширувида жиддийликни аниқлаш ва аудиторлик таваккалчилиги. 5. Аудиторлик текширувини ўтказишда дастлабки аудитни режалаштириш ва ташкил этиш 6. Аудиторлик текширувида далил тўплаш босқичи 7. Аудиторлик текширувини якунлаш ва ундаги амаллар
<i>Ўқитиш мақсади:</i> Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш, Молиявий ҳисоботларни тузишда учрайдиган муҳим камчиликлар, Молиявий ҳисоботлар тўғрилигини аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёни ва Аудит натижаларини расмийлаштиришга доир фикрни шакллантиришни ўргатиш	
<i>Педагогик вазифалар:</i>	<i>Ўқув фаолияти натижалари:</i>
Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш билан таништиради	Талабалар корхоналарда молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш тўғри олиб борилганлигини текшира олади
Молиявий ҳисоботларни тузишда учрайдиган муҳим камчиликларни ўргатади	Талабалар молиявий ҳисоботларни тузишда учрайдиган муҳим камчиликларни санаб беради ва уларнинг юзага келиш сабабларини тушуниб олади
Молиявий ҳисоботлар тўғрилигини аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёнини ўргатади	Талабалар молиявий ҳисоботлар тўғрилигини аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёни ва натижаларни расмийлаштиришни мустақил бажаришга кўникма ҳосил қиладилар
• Ўқитиш усуллари	Сухбат, блиц-сўров, баҳс методи
• Ўқитиш шакллари	Фронтал, жамоавий, гуруҳларда ишлаш
• Ўқитиш воситалари	• Маъруза матни, компьютер слайдлари, доска, скотч, ЎММ
• Ўқитиш шароити	• Техник ва гуруҳларда ишлаш учун жиҳозланган аудитория
• Мониторинг ва баҳолаш	• Оғзаки назорат: блиц – сўров, назорат саволлари

Амалий машғулотни технологик харитаси

Иш босқичлари	Фаолият мазмуни	
	Ўқитувчи	Талаба
Тайёрлов босқич	Ўқув мақсадларидан келиб чиққан ҳолда табақалаштирилган ўқув топшириқларини ишлаб чиқади.	
1-босқич. Машғулотнинг кириш қисми (10 дақиқа)	1.1. Машғулот мавзуси, унинг мақсадлари ва режалаштирилган натижаларни айтади, уларнинг аҳамияти ва долзарблигини асослайди. 1.2. Талабаларнинг билимларини суҳбат шаклидаги саволлар бўйича жонлаштиради . Текшириш жараёнида талабаларнинг билимлари ўқув муаммони ҳал қилишда ва машғулот давомида фаол қатнашишда етарлилигини аниқлайди.	Тинглайди. Қаранг ўқувчи Саволларга жавоб берадилар
2-босқич. Асосий қисм (60 дақиқа)	2.1. Ўқув топшириқларни беради, уларни бажариш йўллари талабалар билан муҳокама қилади. Ишнинг якуни бўйича қандай натижалар кутилаётганлигини айтади. Гуруҳларда ишларни бажариш натижаларини қандай шаклда тақдим қилишни айтади. Ҳар бир талаба ва гуруҳни баҳолаш мезонларини тушунтиради. 2.2. Талабаларни мини-гуруҳларга бўлади. Гуруҳларга топшириқларни тарқатади. Топшириқларни бажариш учун яна қандай қўшимча материаллардан фойдаланиш мумкинлигини тушунтиради. 2.3. Гуруҳ топшириқларини бажариш бўйича йўриқномани доскада намоиш қилинади ва талабалар билан муҳокама қилинади. 2.4. Гуруҳда ишлашни ташкил қилади. Назоратчи сифатида иштирок этади. Бунда: -гуруҳ ишларини назорат қилади, бироқ уларни бошқармайди; -аниқ топшириқни бажариш учун зарур бўлган кўникмаларни шакллантириш мақсадида яқка	Топшириқларни муҳокама қиладилар Ўқув материаллари билан танишадилар Мини-гуруҳларга бўлинадилар Гуруҳда ишлашни режалаштиради. Гуруҳ ичида саволларни тақсимлайдилар. Уларни яқка тартибда бажарадилар. Яқка тартибда эришган натижаларни муҳокама қиладилар. Гуруҳ бўйича умумий натижаларни шакллантиради ва презентацияга тайёрлайди.

	ишлашга эътиборни қаратади. Топшириқ қанчалик бажарилганлигини билим мақсадида очиқ саволларни беради: «Нима учун сиз шундай ўйлаяпсиз?», «Нега айнан шу метод?»; -талабалар ишларини изохлайди. Аниқ танбеҳлар беради. 2.6. Презентацияни бошлашни айтади. Бажарилган иш натижаларини эълон қилиш ва баҳолаш учун гуруҳ вакиллари тайинлайди. 2.7. Гуруҳ ишларининг натижаларини ўзаро текширишни ташкил қилади.	Гуруҳ вакиллари Гуруҳ вакиллари иш натижаларини эълон қилади Ўзаро билимларни текшириш учун ҳар бир гуруҳ саволларни тайёрлайди ва беради.
3-босқич. Якуний қисм (10 дақиқа)	3.1. Гуруҳ ишларининг натижалари таҳлил қилади. Бажарилган ишларга якунловчи хулосалар қилади. 3.2. Мавзу мақсадига эришишдаги талабаларнинг фаолияти баҳоланади. 3.3. Мавзу бўйича билимларни чуқурлаштириш учун адабиётлар беради.	Саволлар берадилар Мустақил ишлаш учун топшириқларни ёзиб олади. Қаранг ЎММ

2-илова

Гуруҳлар учун топшириқлар.

1- гуруҳ.

Аудит, аудиторлик фаолияти, аудиторлик текширувлари тушунчаларининг мазмунини ёритинг.

“аудит” сўзига кластер тузинг.

2- гуруҳ.

Аудиторлик фаолиятини ташкил этишда қандай муаммолар мавжуд?

“Аудиторлик” тушунчасига кластер тузинг.

3- гуруҳ.

Аудитнинг хусусияти мазмуни қандай?

“аудиторлик фаолияти” тушунчасига кластер тузинг.

4- гуруҳ.

Аудиторлик ташкилотининг касбий ходимлари бажараётган вазифалари бўйича ыандай гуруҳларга асосан фаолият кўрсатадилар?

“аудиторлик текшируви” тушунчасига кластер тузинг

3-илова.

“Инсерт усули”

Инсерт - самарали ўқиш ва фикрлаш учун белгилашнинг интерфаол тизими ҳисобланиб, мустақил ўқиб-ўрганишда ёрдам беради. Бунда маъруза мавзулари, китоб ва бошқа материаллар олдиндан талабага вазифа қилиб берилади. Уни ўқиб чиқиб, «V; +; -; ?» белгилари орқали ўз фикрини ифодалайди.

Матнни белгилаш тизими

(v) - мен билган нарсани тасдиқлайди.

(+) – янги маълумот.

(-) – мен билган нарсага зид.

(?) – мени ўйлантирди. Бу борада менга қўшимча маълумот зарур.

Инсерт жадвали

Тушунчалар	V	+	-	?
Аудиторлик фаолияти				
Аудиторлик текширувлари				
Аудиторлик ташкилотининг касбий ходимлари				
Аудитнинг мақсади				
Аудитнинг асосий вазифаси				
ҳисоботларнинг ишончилиги				

4-илова.

Тест.

Аудит ва бухгалтерия ҳисоби ўртасидаги асосий фарқ нимада намоён бўлади?

1. Аудитнинг бухгалтерия ҳисобидан асосий фарқи корхонада содир этилган хўжалик операцияларини фақатгина корхона раҳбарияти талаб қилгандагина ҳисобга олиши ва текширишида намоён бўлади
2. Аудитнинг бухгалтерия ҳисобидан асосий фарқи корхонада содир этилган ва ҳисобга олинган барча хўжалик операцияларини мустақил шахс ҳисобланган аудитор томонидан текширишида намоён бўлади
3. *Аудитнинг бухгалтерия ҳисобидан асосий фарқи мустақил шахс ҳисобланган аудитор ёки корхона ходимлари томонидан корхонада содир этилган ва ҳисобга олинган барча хўжалик операцияларини ҳамда молиявий ҳисоботларини қонунчиликка мувофиқ ва ахборотлар ишончли эканлигини текшириб, яқунда улар бўйича ҳолисона ҳулоса беришда намоён бўлади
4. Аудит билан бухгалтерияси ўртасида фарқ мавжуд эмас

.....қабул қилинган тегишли миқдорий мезонга нисбатан фоиз ҳисобида аниқланади.

1. Ўзгармас миқдор
2. Абсолют миқдор
3. *Нисбий миқдор

4. Тахминий миқдор

«Аудит» фанида қўлланиладиган индукция методининг мазмуни қайси жавобда тўғрироқ ифодаланган?

1. Ҳисоботнинг унчалик аҳамиятга молик бўлмаган моддаларини ўқиш
2. *Аввал ҳисобот моддаларига, кейин жами ҳисоботга нисбатан хатони белгилаш
3. Аввал жами ҳисоботга, кейин ҳисобот моддаларига нисбатан хатони белгилаш
4. Ҳисобот моддаларини таққослаш

«Аудит» фанининг предмети -?

1. *Аудиторлик баҳолаш соҳасидаги тизимнинг иқтисодий, ахборот ва бошқа томонларининг ҳолатини ўрганишдан иборат
2. Хўжаликнинг таъминлаш, реализация ва молия натижаларини ҳукумат қонунлари ва қарорларининг бажаришини текшириш
3. Хўжаликнинг таъминот ишлаб чиқариш, тақсимот ва молия якунларини қонун ва қоидалар асосида бўлишини текшириш
4. Хўжаликнинг барча жараёни ва бошқаруви бўйича фаолиятини қонун ва қарор асосида текширишдан иборат

«Аудит» фанининг хусусий методларига қайси метод кирази?

1. Идеаллаштириш
2. Моделлаштириш
3. Дедукция
4. *Сканерлаш

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги ЎзР Қонуни қачон қабул қилинди?

1. 1999, 25 май
2. *2000, 26 май
3. 2001, 13 апрел
4. 2002, 17 май

Хулоса

Биз тадқиқ қилган битирув малакавий иши юзасидан бериладиган умумий хулосалар қуйидагалардан иборат.

Турли мулкчиликка асосиданган бозор иқтисодиёти шароитида иш юритиш учун сифатли, аниқ ва ҳисоблашга мойил маълумот ўта муҳимдир. Бу омилга иқтисодий барқарорлик, самарадорлик ва сифатли иш юритиш кўп жиҳатдан боғлиқ бўлади. Иқтисодий маълумотга баҳо бериш, уни келиб чиқиш манбаларини текшириш учун аудиторлик назоратининг ўрни ажралиб туради

Ўзбекистон Республикаси корхоналар ва ташкилотлар таркибига кирадиган хўжалик юритувчи субъектлар, шунингдек, кредиторлар, мол етказиб берувчилар, акциядорлар ва бошқа инвесторлар олдида маълум иқтисодий ишончга эга бўлишни истаган хўжалик юритувчи субъектлар ўз молиявий ҳисоботини аудиторлик текширувидан ўтказишлари шарт.

Аудиторлик текширувининг вазифаси - бу корхонанинг молиявий ҳисоботлари унинг молиявий ҳолати ва фаолият натижаларини қай даражада ҳаққоний акс этиши тўғрисида малакавий хулоса беришдан иборатдир. Аудиторлар дастлабки ҳужжатлар, пул маблағлари қолдиқларини текширишлари, корхонада товар-моддий заҳиралар, асосий воситалар ва номоддий активларни инвентарлаш ҳақиқийлигини аниқлашлари, дебиторлик ва кредиторлик қарзларнинг ҳаққонийлигини текширишлари, ички хўжалик назорат тизими самарадорлигини аниқлашлари ҳамда бухгалтерия ҳисоби Ўзбекистон Республикаси меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга мувофиқ олиб борилаётганига ишонч ҳосил қилишлари лозим.

Компаниянинг молиявий ҳисоботи юзасидан хулоса чиқаришда аудиторлар ўзларининг шахсий, ҳаққоний ва мутахассислиги бўйича юқори даражадаги билимларига таянишлари лозим, зеро аудиторлар томонидан компаниялар молиявий ҳисоботлари тўғрисида берилган беғараз хулосадан банклар, инвесторлар ва кредиторлар акцияларни сотиб олишда ва сотишда, кредитлар ва заёмлар бериш тўғрисида қарорлар қабул қилишда фойдаланадилар.

Молиявий-хўжалик фаолият юритиш бўйича чуқур билимларга эга бўлган аудиторлар, молиявий ҳисоботларнинг ҳақиқийлигини текширишдан ташқари, бошқа қуйидаги хизматларни кўрсатишлари мумкин:

- бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва юритиш;
- таннарх калькуляцияларини тузиш;
- бюджетлар, сметалар, истикбол режаларини тузиш;
- молиявий ҳолат таҳлилини амалга ошириш;
- маркетинг, молиявий менежмент ва ташкилий режалаштириш муаммолари бўйича маслаҳатлар бериш;
- бошқарув қарорларини қабул қилиш учун математик ва статистик моделларни тадбиқ этиш;
- молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартларига мувофиқ молиявий ҳисоботларни тузиш ва ҳоказолар.

Агар ташқи аудитор корхонанинг ички назорат тизими маълумотларига асосланишни назарда тутса, унинг ҳаққонийлигига ишонч ҳосил қилиши ва маълумотлари ҳақиқий аҳволга тўғри келишлигини текшириши лозим. Ички назорат тизими маълумотлари қўлланилганда ташқи аудиторнинг ҳужжатларни текшириш, ҳисоб тизимлари ишига баҳо бериш, маълумотларнинг бир бирига мувофиқлигини текшириш юзасидан иш ҳажми камаяди.

Маълумотларнинг номувофиқлиги бир маротаба, мунтазам равишда қайтариладиган ва доимий бўлиши мумкин. Бир маротаба учрайдиган ҳолда - буни келгуси текширув жараёнида тасдиқлаш, мунтазам равишда қайтариладиган ҳолда эса - ички назорат маълумоти умуман қай даражада тўғри эканлигини аниқлаш лозим. Маълумотларнинг мунтазам равишда номувофиқлиги ички назорат маълумотларига ишониш мумкин эмаслиги тўғрисида ва мустақил текширувларга алоҳида эътиборни қаратиш лозим эканлигидан далолат беради.

Ички назорат тизими ва ички назорат тизимининг таркибий қисми бўлган ички аудит ишончлилиги даражаси юзасидан ташқи аудитор томонидан ёзма хулоса тақдим этилиши шарт.

Молиявий-хўжалик фаолиятининг аудиторлик текширувлари ташкилотлар ва фирмалар буюртмалари, улар билан тузилган ўзаро хўжалик шартномалари асосида амалга оширилади.

Аудиторлик текширувларининг муддатлари ва нархлари текшириладиган корхоналар фаолиятининг ҳажми ва хусусиятлари билан белгиланади ва шартномада қайд этилади.

Бунда корхоналар аудиторлар ихтиёрига аудиторлик текширувини амалга ошириш учун керакли бўлган барча материаллар ва ҳужжатларни тақдим этишлари ва тегишли шарт-шароитларни ташкил этишлари лозим.

Корхонанинг барча фаолияти бўйича текширув натижаларини жамлаш учун аудитор томонидан текширув жараёнида аниқланган хато ва камчиликлар, меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар, хўжалик ва молиявий интизомларни бузиш ҳолатлари акс этилган аудиторлик ҳисоботи тузилиши лозим. Молиявий ҳисоботнинг ҳақиқий ёки ҳақиқий эмаслиги тўғрисида алоҳида аудиторлик хулосаси тақдим этилади.

Текширув далолатномаси аудиторлар, текширилган корхона раҳбари ва бош бухгалтери томонидан имзоланади. Текширув натижалари конфиденциал ҳисобланади ва текширилган корхонанинг директорлар Кенгаши бошқарувига ҳамда, мажбурий тарзда, акциядорларнинг йиллик мажлисига тақдим этилади.

Аудиторлик хулосаси, унга илова қилинган мижознинг молиявий ҳисоботи шакллари билан биргаликда матбуотда, фирма мақомидаги нашрларда чоп этилади ва инвесторлар, мол етказиб берувчилар, банклар, давлат тизимлари ва бошқалар томонидан бошқарув қарорларни қабул қилиш учун қўлланиши мумкин.

Шунингдек, бу мавзуни таълим муассасаларида замонавий пелагогик техрологиялар воситасида талабаларга етказиш, биз тадқиқ қилган масалалар

бўйича олиб борилиши ижобий натижалар бериши шубҳасиз. Хусусан, маъруза ва амалий машғулотларида айнан биз ишлаб чиққан услубий ишланмадан фойдаланиш орқали кўзланган мақсаадларга аниқ эришиш мумкин.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Ўзбекистон Республикаси Конституцияси. -Т.: “Ўзбекистон”, 2015 й.
2. Ўзбекистон Республикасининг “Таълим тўғрисида” Қонуни. –Т.: Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг Ахборотномаси. 1997 й., 9-сон.
3. Ўзбекистон Республикасининг “Кадрлар тайёрлаш миллий дастури”–Т.: Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг Ахборотномаси. 1997 й., 9-сон.
4. Ўзбекистон Республикасининг “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонунининг янги таҳрири, №404 13.04.2016 йил.
5. Ўзбекистон Республикаси "Аудиторлик фаолияти тўғрисида"ги Қонуни (янги таҳрир). 2000 йил 13 июн.
6. Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисоби миллий андозалари. Т.: Ўзбекистон Бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассосиацияси, 2013 й.
7. Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолиятининг стандартлари. Т.: Ўзбекистон Бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассосиацияси, 2012 йил
8. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 54-сонли қарори: "Маҳсулот (иш, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида" Низом. "Солиқ ва божхона хабарлари", 9-сон, 1998 йил.
9. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича ҳаракатлар стратегияси тўғрисида” ПФ-4947-сонли Фармони.
10. Мирзиёев Ш.М. “Танқидий таҳлил, қатъий тартиб-интизом ва шахсий жавобгарлик-ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қонидаси бўлиши керак”. Т., 2017. 104 б.
11. Каримов И.А. Юксак маънавият – енгилмас куч. – Т., 2008. Каримов И.А. Ўзбекистон мустақилликка эришиш оstonасида. –Т.: Ўзбекистон, 2011.
12. Каримов И.А., Бизнинг бош мақсадимиз - жамиятни демократлаштириш ва янгилаш, мамлакатни модернизация ва ислоҳ этишдир. Т.: Ўзбекистон, 2005 йил.
13. Каримов И.А. Банк тизими, пул муомаласи, кредит, инвестиция ва молиявий барқарорлик тўғрисида. Т.: Ўзбекистон, 2005 й.
14. Каримов И.А., Юксак маънавият-енгилмас куч. Т.: Ўзбекистон, 2008 йил.
15. Каримов И.А. Жаҳон молиявий-иқтисодий инқироzi, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этиш йўллари ва чоралари. Т.: Иқтисодиёт, 2009 й.
16. Каримов И.А. Ўзбекистон мустақилликка эришиш оstonасида. Т.: 2011.
17. Каримов И.А. 2012 йил Ватанимиз тараққиётини янги босқичга кўтарадиган йил бўлади. Т.: Ўзбекистон, 2012

- 18.Каримов И.А. Она юртимиз бахту иқболи ва буюк келажаги йўлида хизмат қилиш энг олий саодатдир. Т.: Ўзбекистон, 2015
- 19.Каримов И. “Бош мақсадимиз – кенг қўламли ислохотлар ва модернизация йўлини қатъият билан давом эттириш” мавзусидаги маърузасини ўрганиш бўйича ўқув қўлланма. – Т.: «O'qituvchi» НМИУ. – 2013. – 372бет.
- 20.Каримов И. 2015 йилда иқтисодиётимизда туб таркибий ўзгаришларни амалга ошириш, модернизация ва диверсификация жараёнларини изчил давом эттириш ҳисобидан хусусий мулк ва хусусий тадбиркорликка кенг йўл очиб бериш – устувор вазифамиздир. Халқ сўзи 2015 йил 19 январ.
- 21.Каримов И. Бош мақсадимиз – мавжуд қийинчиликларга қарамасдан, олиб бораётган ислохотларни, иқтисодиётимизда таркибий ўзгаришларни изчил давом эттириш, хусусий мулкчилик, кичик бизнес ва тадбиркорликка янада кенг йўл очиб бериш ҳисобидан олдинга юришдир. Халқ сўзи 2016 йил 17 январ.
- 22.Каримов А. ва бошқ. Бухгалтерия ҳисоби. Т.: Шарқ НМАК, 2004 йил.
- 23.Абдуллаев А., Абдуваҳобов О., Қаямов И. Аудит асослари. Дарслик. – Т.: 2003, 63-64-б
- 24.Азизхўжаева Н.Н. Педагогик технология ва педагогик маҳорат, Тошкент, 2003
- 25.Дўсмуратов Р. Аудит асослари. Т. ЎМЭ нашриёти, 2003 йил.
- 26.Маматов З. Аудит: муаммолар ва ривожланиш истиқболлари. Т. Тошкент молия институти. 2004 йил.
- 27.Маматов З., Норбеков Д., Шакаров К. Аудит. Т.: Тошкент Ислон Университети нашриёти, 2002 йил,
- 28.Санаев Н. ва бошқалар. Аудит Т.: Шарқ НМАК, 2001 йил
- 29.Тожибоева Д. Махсус фанларни ўқитиш методикаси. Т.: ФАН ВА ТЕХНОЛОГИЯ, 2007
- 30.Тўлаходжаева М. ва бошқалар. Аудит. 1-2 жилдлар. Т.: Норма маслаҳатчи, 2013 йил.
- 31.Ҳамдамов Б.К. Аудит иқтисодиёти. Монография. Т.: Молия ва иқтисод, 2005 йил, 251 б.
- 32.Ғуломова Ф.Ғ. ва бошқ. Бухгалтерия ҳисобини мустақил ўрганувчилар учун қўлланма. Т.: Норма маслаҳатчи, 2010 йил.
- 33.www.ziyonet.uz.- Axborot ta'lim portali;
- 34.www.tdiu.uz.- Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti rasmiy sayti;
- 35.www.lex.uz – O'zbekiston Respublikasi Qonun xujjatlari ma'lumotlari milliy bazasi;
- 36.www.norma.uz;
- 37.www.soliq.uz.
- 38.www.stat.uz